



---

**Universidad de Valladolid**

FACULTAD DE CIENCIAS EMPRESARIALES Y DEL TRABAJO DE  
SORIA

Grado en Administración y Dirección de Empresas

TRABAJO FIN DE GRADO

# ENTIDADES SIN FINES DE LUCRO: ASPECTOS CONTABLES

Presentado por Sergio de la Cruz Garrido

Tutelado por: Conrado García Gómez

Soria, julio de 2020

**CET**

FACULTAD de CIENCIAS EMPRESARIALES y del TRABAJO de SORIA



## ENTIDADES SIN FINES DE LUCRO: ASPECTOS CONTABLES

### RESUMEN

La realidad contable de las entidades sin fines lucrativos es a menudo desconocida. Debido a la importancia social y económica que han adquirido en los últimos años se ha considerado necesaria su revisión para diferenciarlas contablemente de las entidades lucrativas.

Mediante este estudio se ha conseguido ahondar en la Economía Social en nuestro país para poder entender su actual importancia y la necesidad de su mantenimiento futuro, ya que atiende las necesidades de un amplio número de ciudadanos, además, supone un 10% del PIB y proporciona un alto porcentaje de empleos.

Para ello se ha realizado un análisis contable comparativo del PCESFL que ha permitido dar a conocer su problemática y las diferencias con el PGC. Asimismo, se han estudiado los estados contables de una ESFL, concretamente de la Fundación General de la Universidad de Valladolid para mostrar de una manera práctica los aspectos más relevantes que deben analizarse, dando a conocer la situación de la fundación.

**Palabras clave:** Tercer Sector, Entidades sin fines lucrativos (ESFL), Plan Contable Entidades Sin Fines Lucrativos (PCESFL), indicadores

### ABSTRACT

The accounting reality of non-profit entities is often unknown. Due to the social and economic importance that these entities have acquired in recent years, it was considered necessary to make a review of non-profit entities in order to differentiate them from profit ones.

This study makes possible to delve into the Social Economy in our country in order to understand its current importance and the necessity for its future maintenance. This results from the fact that, it attends the needs of a large number of citizens, in addition to representing 10% of GDP and providing a high percentage of jobs.

To this effect, a comparative accounting analysis between non-profit entities and profit ones has been done, which allowed to learn its reality problems and differences. Furthermore, the accounting statements of an ESFL, specifically the ones of the FUNGE, have been studied to show in a pragmatic way the most relevant aspects that must be analyzed, making known the situation of the foundation.

**Keywords:** Third Sector, Non-profit Entities (ESFL), Accounting Plan for Non-profit Entities (PCESFL), indicators.



## CONTENIDO

INTRODUCCIÓN.....	7
CAPÍTULO I. TIPOS DE ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO .....	8
1.1. El tercer sector en España.....	8
1.2. Legislación .....	13
CAPÍTULO II. PLAN CONTABLE ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS.....	15
2.1. Marco conceptual .....	16
2.2. Normas de registro y valoración.....	18
2.3. Cuentas anuales .....	24
2.3.1. Balance .....	25
2.3.2. Cuenta de resultados.....	25
2.3.3. Memoria .....	28
CAPÍTULO III. ESTUDIO DE CASO: ANÁLISIS DE LA FUNDACIÓN GENERAL DE LA UVA (FUNGE).....	31
3.1. La FUNGE.....	31
3.2. Indicadores de estructura .....	33
3.2.1. Estructura de activo .....	33
3.2.2. Estructura de neto y pasivo.....	35
3.2.3. Estructura de ingresos.....	36
3.2.4. Estructura de gastos .....	36
3.2.5. Estructura de recursos humanos .....	37
3.3. Indicadores de gestión para las entidades sin fines lucrativos .....	39
3.3.1. Indicadores globales .....	39
3.3.2. Indicadores de gestión .....	42
3.3.3. Indicadores financieros.....	47
3.3.4. Indicadores de transparencia .....	49
3.3.5. Indicadores de proyectos .....	50
CONCLUSIONES.....	51
BIBLIOGRAFÍA .....	53



## INTRODUCCIÓN

El nacimiento del interés sobre la materia contable de las entidades sin fines lucrativos surge tras la finalización de los estudios de Administración y dirección de Empresas en los que se pudo observar la poca importancia en el ámbito contable que se le dio a este tipo de entes. Dado el alcance y la necesidad de las entidades no lucrativas que cubren un sector intermedio entre lo público y lo privado, tratando de llegar a aquellos ámbitos con menores coberturas, se consideró realizar una revisión sobre los tratamientos contables que se deben emplear para dar a conocer la problemática que plantean, dadas sus particularidades, ya que hasta hace relativamente pocos años no existía una armonización contable que permitiera a las entidades sin fines lucrativos llevar un registro y un control sobre sus cuentas.

### **Objetivos**

El objetivo principal de este trabajo va a consistir en analizar las normas contables a las que están sujetas las Entidades sin Fines Lucrativos (ESFL), mediante la comparación entre el PGC 2007 y el PCESFL 2013, mostrando aquellas partes exclusivas del plan específico para entidades no lucrativas y aquellas en las que existen diferencias, para clarificar aún más el funcionamiento contable de las citadas entidades se ejecutarán distintos indicadores aplicados a una fundación.

Objetivos específicos:

- Describir el Tercer Sector y sus distintos enfoques
- Conocer el panorama de la Economía Social en España
  - Número de entidades
  - Distribución por forma jurídica
  - Clasificación por sector de actividad
  - Peso en el tejido productivo español
- Examinar el Marco normativo a nivel estatal
- Distinguir los tipos de ESFL, así como diferenciar las características de asociaciones y fundaciones
- Determinar indicadores contables específicos para ESFL

### **Metodología**

El estudio se ha desarrollado en tres fases diferentes que expondremos a continuación.

En la primera fase se ha realizado una revisión bibliográfica sobre el Tercer Sector, centrándose en los diferentes enfoques, y concretamente en el caso español, tratando de ofrecer datos lo más precisos posibles, empleando para ello el siguiente estudio: *Informe de elaboración del Directorio del Tercer Sector de Acción Social*. Gómez Crespo, M., & Cobo, A. (2019). Esta parte va a permitir contextualizar la Economía Social en España conociendo su importancia en función de distintos factores que se analizarán. Además, se realizará una pequeña revisión sobre el marco normativo a tener en cuenta por el sector no lucrativo.

En la segunda se estudiará el Plan Contable de las ESFL, centrándose en aquellos apartados exclusivos a aplicar por este tipo de entidades, y comparando con el PGC para empresas. Principalmente, se ha utilizado:

- Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y el modelo de plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos.
- Resolución 26 de marzo de 2013, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se aprueba el Plan de Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos. BOE 86, 10 de abril de 2013.
- Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

Además, se revisarán las cuentas anuales obligatorias a aplicar en estas entidades, sintetizando los apartados que deberán incluirse y matizando las diferencias con las empresas lucrativas.

En la tercera fase, para representar de una manera más pragmática a estas entidades se analizará una fundación específica mediante diferentes indicadores de gestión. Para este último capítulo se empleó principalmente el *Documento N° 3. Indicadores para Entidades Sin Fines Lucrativos* elaborado por AECA. En este último capítulo se agrupan diferentes ratios que se consideran de utilidad en la entidad objeto de estudio.

Para finalizar, se realizan una serie de conclusiones que tratan de describir aquellos aspectos más relevantes que se han extraído del trabajo.

## CAPÍTULO I. TIPOS DE ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO

### 1.1. El tercer sector en España

Para comenzar a introducirnos en el tema debemos definir el tercer sector. En primer lugar, concretamos cuales son los sectores institucionales económicos para de esta manera situar al tercer sector dentro de una clasificación. Estos serían el Sector Público, el Sector Privado Capitalista y el Tercer Sector. El nacimiento de la economía social se debe a la imposibilidad del Sector Público de atender todas las necesidades sociales mediante sus políticas públicas. Por lo tanto, existen distintos enfoques y definiciones respecto al Tercer Sector, también llamado economía social y que incluye las organizaciones no lucrativas. Para acudir a una definición completa de este término hemos hecho una pequeña revisión y hemos seleccionado aquella que incluye todas las características de este tipo de entidades realizada por la Plataforma de ONGS de Acción Social (POAS) en el informe *El Tercer Sector de Acción Social en España 2019*: “El Tercer Sector de acción social es el ámbito formado por entidades privadas de carácter voluntario y sin ánimo de lucro que, surgidas de la libre iniciativa ciudadana, funcionan de forma autónoma y solidaria tratando, por medio de acciones de interés general, de impulsar el reconocimiento y el ejercicio de los derechos sociales, de lograr la cohesión y la inclusión social en todas sus dimensiones y de evitar que determinados colectivos sociales queden excluidos de unos niveles suficientes de bienestar”

Habiendo comprendido lo que es el Tercer Sector existen tres enfoques claros del mismo que nos permiten clasificar las entidades siguiendo diferentes criterios (Chaves & Sajardo Moreno, 2006)

- **El enfoque de las Organizaciones no lucrativas:** más utilizado en las culturas anglosajonas, situado en las tradiciones filantrópicas y caritativas. Compuesto

principalmente por fundaciones. Señala una serie de características que deben cumplir este tipo de entidades. (Salamon & Anheier, 1996)

1. Deben estar institucionalizadas: disponiendo de un grado de estructura de organización interna, tener marcados unos objetivos y actividades.
2. Privadas, institucionalmente separadas del gobierno
3. Autónomas, capaces de controlar sus propias actividades y su propio gobierno interno.
4. No debe existir una distribución de beneficios para los propietarios y directivos.
5. Debe existir un grado de participación voluntaria en la organización: incorporando trabajadores voluntarios en sus operaciones y gestión, así como la no obligatoriedad en el pago de las cuotas y en el tiempo empleado en la entidad.

Se centra en la no distribución de beneficios entre los socios de las entidades, así como en el voluntariado.

Respecto a las entidades que se incluyen en este enfoque no se tiene en cuenta una concreta forma jurídica, pero sí el sector de actividad que desarrolla clasificándose en 12 grupos de actividad.

- **El enfoque de la Economía Social:** desarrollado de una manera más amplia a nivel europeo, y el más utilizado en estos países. Tratará de corregir aquellas desigualdades surgidas por el mercado, las cuales el estado no es capaz de atender en su totalidad. Para identificar las entidades que componen la Economía Social nos basamos en los siguientes principios. (Consejo Valón de Economía Social, 1990)
  1. Finalidad de servicio a sus socios o a la comunidad
  2. Priorizar las personas y el trabajo frente al capital en el reparto de los excedentes
  3. Procesos democráticos de decisión
  4. Autonomía en la gestión

Este enfoque es de gran importancia por la consideración de entidades como las cooperativas, mutualidades y asociaciones. Por lo tanto, incluye entes que persiguen a su vez el beneficio económico y el beneficio social siendo de carácter privado y actuando democráticamente respecto a la toma de decisiones y no en función del capital aportado por cada socio, entendiendo la necesidad de distribución de la riqueza de una manera equitativa para conseguir alcanzar su objetivo social y colectivo.

- **El enfoque de la Economía Solidaria:**

Originado en Francia, persigue la colaboración junto a los colectivos más desfavorecidos. Tratarán de incluir a colectivos poco considerados en la sociedad para favorecer su inclusión siempre con la ayuda estatal para su financiación. Consideramos las siguientes características:

1. Comercio equitativo
2. Finanzas solidarias
3. Iniciativas locales
4. Intercambio no monetario

Por lo tanto, podemos intuir que la Economía Solidaria forma parte de la Economía Social y está compuesta por entidades de un carácter menos formal, siempre desde la autogestión junto con la colaboración ciudadana voluntaria y la defensa de colectivos en riesgo de exclusión.

Para el campo de estudio del presente trabajo vamos a centrarnos en el enfoque de Economía Social que es el más interesante, ya que abarca el ámbito europeo y más concretamente el español, teniendo en cuenta las formas jurídicas más utilizadas por este tipo de entidades en el marco nacional.

Investigando sobre este sector en España vamos a tratar de ofrecer datos actualizados que interesan sobre este tipo de entidades y que sirven de enlace para el resto del proyecto. En primer lugar, se trató de recopilar información a partir del INE, el cual no ofrece datos precisos y concretos sobre el total de ESFL. Concretamente, solo dispone de datos de cooperativas y sociedades laborales, por lo tanto, encontrábamos muy escueta esta información, aunque si nos ha sido de utilidad para mostrar el total de empresas en España en función de su forma jurídica y poder así descartar aquellas que no son objeto del estudio.

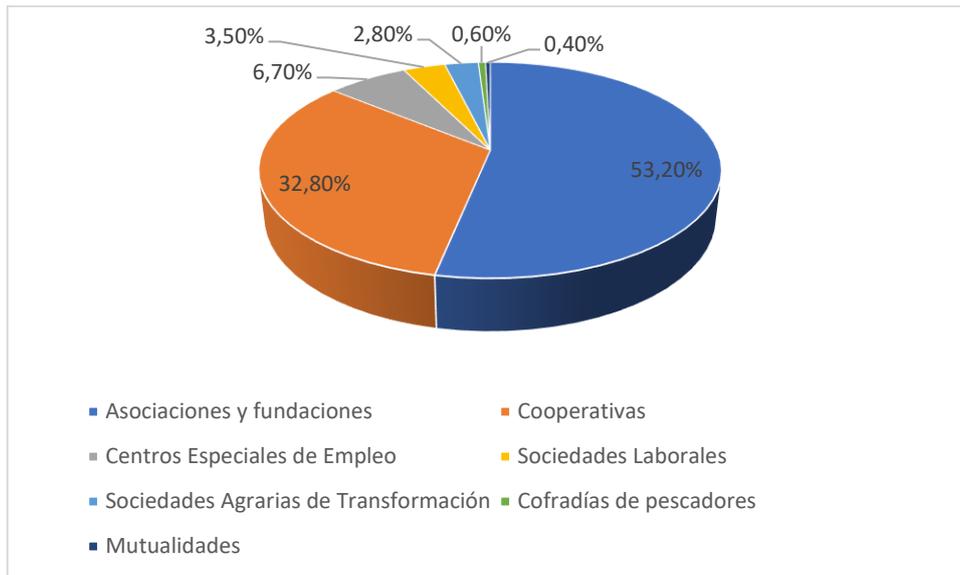
Concretamente en el año 2018 (Utilizamos este año como referencia ya que el posterior estudio se realiza para este período, no habiendo encontrado datos más actualizados) en España había inscritas 3.337.646 empresas, cuya composición en función de su forma jurídica era la siguiente:

- Personas físicas: 1.786.037
- Sociedades Anónimas: 78.866
- Sociedades de Responsabilidad Limitada: 1.181.391
- Otras formas jurídicas: 291.352

Para nuestro trabajo solo nos va a ser de utilidad el apartado otras formas jurídicas en las que van a incluirse gran parte de las ESFL y sin tener una subdivisión del mismo mediante la complementación con otro estudio vamos a obtener la situación de la Economía Social en España.

En segundo lugar, hemos tenido que acudir a CEPES (Confederación Empresarial Española de la Economía Social) para encontrar información sobre el total de entidades que componen la Economía Social, se ha empleado el informe *Análisis del impacto socioeconómico de los valores y principios de la economía social en España* elaborado para CEPES por Abay Analistas Económicos, S.L. El estudio estadístico se compone por una muestra de 164.010 empresas excluyendo aquellas que solo están integradas por trabajadores por cuenta propia, además, de las empresas de inserción. Para la realización de este estudio se ha utilizado la Muestra Continua de Vidas Laborales elaborado por la Seguridad Social, a pesar de las limitaciones que esto supone representa de una manera bastante precisa el conjunto de entidades que componen la economía social, así como la distribución por comunidades y en función de los sectores de actividad.

**Gráfico 1. Distribución por tipo de entidades**

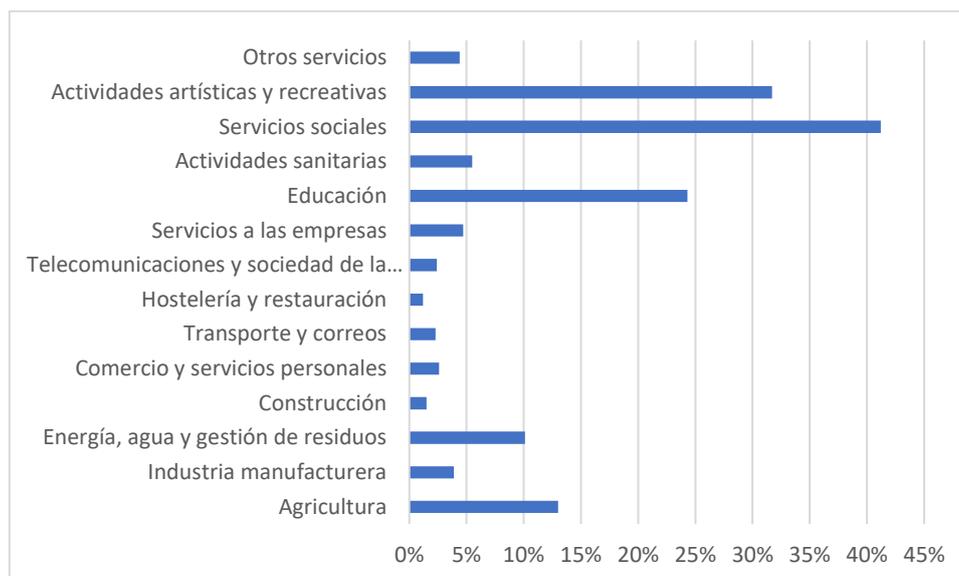


Fuente: Análisis del impacto socioeconómico de los valores y principios de la economía social en España elaborado por CEPES

Como podemos observar en el gráfico las asociaciones y fundaciones son las entidades más numerosas representando el 53,2%, mientras que las cooperativas suponen el 32,8%, por lo tanto, estas 3 formas jurídicas son las más importantes a nivel estatal. También, vamos a hacer referencia a los Centros Especiales de Empleo con un 6,7% y a Las Sociedades Laborales y Agrarias de Transformación con un 3,5% y un 2,8% respectivamente. El resto suponen un porcentaje muy bajo, por lo que no hacemos mención.

Respecto al peso de la economía social en el tejido productivo, este va a suponer un 6,1%, lo que supone que 6 de cada 100 empresas desarrollan su actividad en la economía social. Hemos considerado importante desglosar el total de la economía social en función de los sectores de actividad. Para ello, utilizamos el siguiente gráfico.

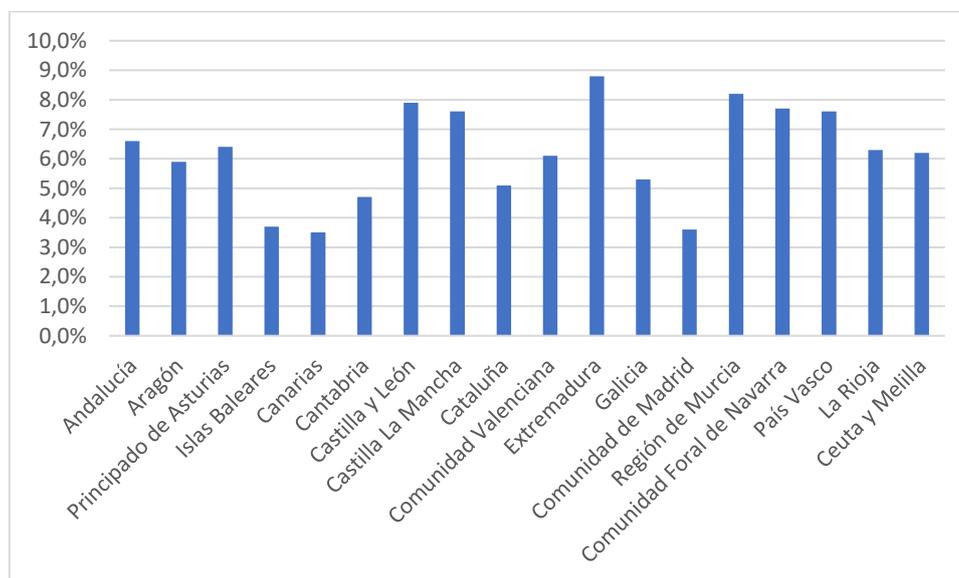
**Gráfico 2. Distribución en función del sector de actividad**



Fuente: Análisis del impacto socioeconómico de los valores y principios de la economía social en España elaborado por CEPES y elaboración propia

De tal forma que, las actividades más representativas serían, los Servicios Sociales con un 41,2%, las actividades artísticas y recreativas con un 31,7%, la Educación con un 24,3%, y con un peso algo menor pero tampoco despreciable la agricultura y la energía, agua y gestión de residuos con un 13% y un 10,1% respectivamente.

**Gráfico 3. Peso del tejido productivo por CCAA**



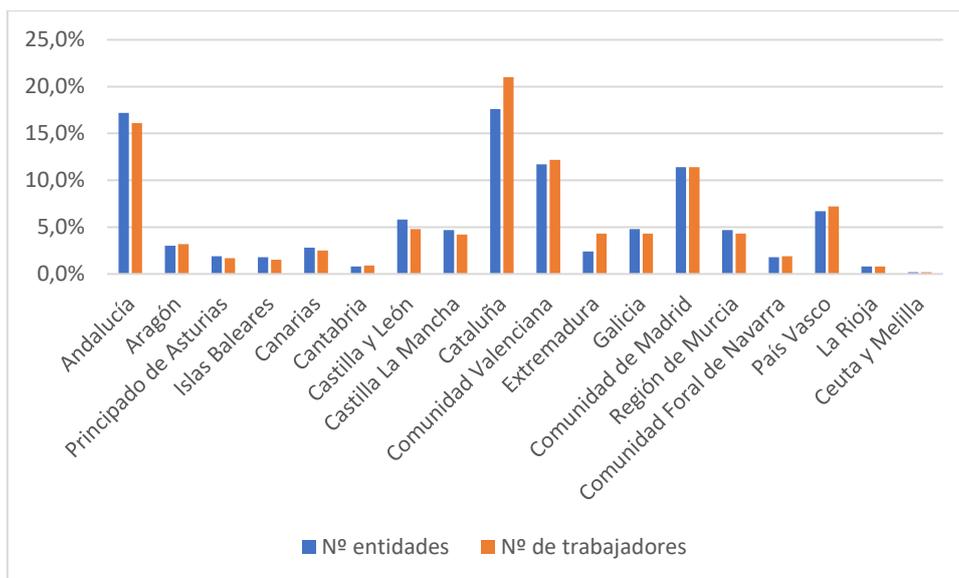
Fuente: Análisis del impacto socioeconómico de los valores y principios de la economía social en España elaborado por CEPES y elaboración propia

Si desglosamos por comunidades autónomas la importancia del tercer sector, podemos observar que las regiones con un peso del tejido productivo mayor serían Extremadura y Murcia con un 8,8% y un 8,2% respectivamente; les seguirían Castilla y León con un 7,9%, Comunidad Foral de Navarra con un 7,7%, País Vasco con un 7,6% y Castilla La Mancha con un 7,6%, y por último, con una importancia también elevada encontraríamos Andalucía con un 6,6%, Principado de Asturias con un 6,4%, La Rioja con un 6,3%, Ceuta y Melilla con un 6,2% y Comunidad Valenciana con un 6,1%. Por lo tanto, en

regiones con una densidad empresarial menor la importancia de la economía social adquiere un papel más importante como pueden ser Extremadura, Castilla y León o Castilla La Mancha, en cambio, en otras pueden deberse a razones históricas, culturales o institucionales como Navarra, País Vasco. Para el resto de las comunidades la importancia relativa es más baja, esto no quiere decir que encontremos un mayor número de entidades en algunas de estas comunidades, ya que se ha medido en función del peso del tejido productivo de cada región y no en función del número de entidades.

Para ello, en el siguiente gráfico puede observarse la concentración de empresas por regiones, para así demostrar cuál es la importancia absoluta de la Economía Social.

**Gráfico 4. N.º de entidades y N.º de trabajadores**



Fuente: Análisis del impacto socioeconómico de los valores y principios de la economía social en España elaborado por CEPES y elaboración propia

Respecto al N.º de entidades que componen la economía social total, las comunidades con más importancia son Cataluña con un 17,6%, Andalucía con un 17,2%, Comunidad Valenciana con un 11,7% y La Comunidad de Madrid con un 11,4%, por lo tanto, aglutinan el 57,9% del total de entidades que forman la Economía Social, vamos a mencionar aquellas con una importancia media como son País Vasco con un 6,7%, Castilla y León con un 5,8%, Galicia con un 4,8% y Castilla La Mancha y Región de Murcia con un 4,7% ambas.

Respecto al N.º de trabajadores la distribución va a ser prácticamente la misma, Cataluña con un 21%, Andalucía con un 16,1%, Comunidad Valenciana con un 12,2% y La Comunidad de Madrid con un 11,4%.

Para finalizar con este apartado y atendiendo a las estadísticas realizadas por CEPES se calcula que la economía social en España supone el 10% del PIB, por lo tanto, su aportación económica es de gran importancia y en continuo crecimiento.

## 1.2. Legislación

Consideramos necesario hacer una breve revisión de la legislación existente a nivel español haciendo referencia al marco normativo que trate sobre las entidades sin fines lucrativos. La primera ley a la que debemos hacer mención es la Ley 5/2011, de Economía Social, en la cual se establecen los principios que deben cumplir estas entidades, y especifica cuales son las mismas. A modo de resumen, las cooperativas, las mutualidades,

las fundaciones, asociaciones, sociedades laborales, empresas de inserción, los centros especiales de empleo, las confradías de pescadores y todas aquellas que cumplan los principios analizados anteriormente en el enfoque de Economía Social.

La segunda Ley importante será la Ley 43/2015, del Tercer Sector de Acción Social que va a incluir las diferentes organizaciones que surgen por las necesidades sociales existentes y sus objetivos van a ser la búsqueda del interés general y la ausencia de lucro, centrándose en aquellos sectores de la sociedad más vulnerables o en riesgo de exclusión. Se considerarán entidades como asociaciones y fundaciones o federaciones que las integren.

Habiendo definido las leyes principales sobre la Economía Social y el Tercer Sector tenemos que revisar las normativas jurídicas más esenciales, para ello, hacemos alusión a la Constitución y a las normas más específicas que se incluyen en nuestro marco jurídico.

Atendiendo a la Constitución ponemos especial énfasis en aquellos apartados que incluyan a las entidades sin fines lucrativos. Más concretamente tendremos en cuenta los derechos de asociación, de fundación y de sociedades cooperativas. La inclusión del derecho de asociación lo encontramos en el artículo 22, en el artículo 34 se reconoce el derecho de fundación para fines de interés general y en el artículo 129.2 se mencionan las sociedades cooperativas como forma de participación en las empresas.

También, hemos creído necesario hacer un pequeño inciso sobre diferentes formas de agrupación que persigan el interés público y que se incluyen en la Constitución como son:

- Partidos políticos (Art. 6)
- Sindicatos (Art. 7 y 28)
- Confesiones religiosas (Art. 16)
- Asociaciones de consumidores y usuarios (Art. 51)
- Organizaciones profesionales (Art. 52)

Este tipo de asociaciones de carácter especial se regirán por sus leyes específicas, pero no vamos a hacer más referencia a lo largo del estudio.

De manera más concreta, tanto las asociaciones como fundaciones disponen de su ley particular, que serían las siguientes, Ley 50/2002 que trata sobre las leyes autonómicas y estatales de las fundaciones y la Ley 1/2002 que trata sobre las asociaciones.

La Ley 27/1999, de Cooperativas va a agrupar una legislación a nivel nacional sobre este tipo de instituciones con un carácter bastante especial.

También, tenemos que incluir la legislación sobre las mutualidades que son reguladas en la Ley 30/1995, de Ordenación y supervisión de los Seguros Privados en uno de sus capítulos. Se desarrollará de manera más extensa en el Real Decreto 1430/2002, que es el reglamento de mutualidades de previsión social y ampliará lo dispuesto en la anterior Ley.

Debido al gran desarrollo experimentado por el Tercer Sector en los últimos años fue necesario regular el régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos, incluyendo determinados incentivos para aquellas cuyo objetivo sea destinar al menos el 70% de sus beneficios para el interés general. Ley 49/2002, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. Por lo tanto, dispondrán de una

tributación de carácter especial estando exentas del pago del Impuesto de Sociedades, así como de determinados tributos locales.

La importancia de los diferentes tipos de entidades del Tercer Sector es muy grande en nuestro país como ya hemos analizado en el anterior punto. Este trabajo se centra en la comparación entre el PGC y el PCESF, además se va a tratar de estudiar una fundación mediante la utilización de determinados indicadores, por lo tanto, es necesario el análisis de las asociaciones y fundaciones de una manera más exhaustiva, por lo que para dar por finalizado este apartado, aquí tenemos un resumen de las diferencias entre asociaciones y fundaciones.

**Tabla 1. Diferencias entre asociación y fundación**

CONDICIONES	ASOCIACIÓN	FUNDACIÓN
<b>Miembros necesarios para su constitución</b>	Mínimo 3 personas físicas o jurídicas	1 o más fundadores
<b>Tipo de documento para su constitución</b>	Documento público o privado	Escritura pública o testamento como última voluntad del fallecido
<b>Tipo de inscripción</b>	Inscripción de carácter declarativo	Inscripción de carácter constitutivo
<b>Dotación mínima inicial</b>	0 euros	30.000 euros
<b>Órganos de gobierno</b>	Junta Directiva y Asamblea General (adopta acuerdos por mayoría entre todos los asociados)	Patronato (constituido por mínimo tres miembros con adopción de acuerdos por mayoría)
<b>Tipo de funcionamiento</b>	Funcionamiento democrático	El fundador decide el funcionamiento
<b>Retribución cargos directivos o patronos</b>	Cargos directivos gratuitos o retribuidos	Patronos gratuitos
<b>Control</b>	Sometimiento de la Junta a la Asamblea	Sometimiento del Patronato al Protectorado
<b>Cargos directivos</b>	Cargos directivos elegidos por la Asamblea	Patronos designados por el fundador
<b>Finalidad</b>	Puede ser para fines de interés general o no	Fines de interés general

Fuente: elaboración propia a partir de página web CE consulting fundaciones y asociaciones

## CAPÍTULO II. PLAN CONTABLE ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS

Para comenzar con este análisis vamos a realizar un breve recorrido por los diferentes puntos que componen el PCESFL 2013. Para posteriormente, proceder a analizar aquellas partes en las que existan diferencias entre PGC 2007 y el PCESFL 2013.

Debemos realizar las siguientes apreciaciones, el PCESFL se aprobó mediante el RD 1491/2011 y en él se recogen las normas de adaptación contables de las entidades sin fines lucrativos de una manera específica y más concretamente aquellas cuestiones

relacionadas con las actividades llevadas a cabo para conseguir sus objetivos, por lo tanto, encontraremos las normas de registro y valoración, así como los diferentes modelos de cuentas anuales que deben emplearse. A modo de agrupar todos los criterios comunes del PGC 2007 y aquellos que son exclusivos para las ESFL que se incluyen en el RD 1491/2011 el ICAC elaboró mediante la citada Resolución de 26 de marzo de 2013 el plan contable, y de esta manera, incluye un marco normativo único en el que se detallan todos los apartados necesarios para registrar la contabilidad de estas entidades.

La obligatoriedad de acogerse a este plan solo se aplica a las fundaciones de competencia estatal y a las asociaciones declaradas de utilidad pública. De esta manera, van a quedar excluidas determinadas asociaciones que en principio no van a verse obligadas a presentar sus cuentas anuales siguiendo estos modelos, aunque si es recomendable.

El PCESFL 2013 está compuesto por las siguientes partes, cada cual a su vez se divide en diferentes apartados.

- Primera parte. Marco Conceptual de la Contabilidad
- Segunda parte: Normas de Registro y Valoración
- Tercera parte: Cuentas Anuales
- Cuarta parte: Cuadro de Cuentas
- Quinta parte: Definiciones y Relaciones Contables

Como ya hemos mencionado, nos interesan únicamente aquellos apartados en los que encontremos diferencias contables entre el plan para entidades sin fines lucrativos y para las entidades con fines lucrativos. Por lo tanto, vamos a omitir aquellas secciones que se utilicen en ambos planes y que, además, carecen de una importancia para el concreto campo de estudio de este trabajo.

## 2.1. Marco conceptual

Vamos a centrarnos en el marco conceptual de las entidades sin fines lucrativos, sin tener en cuenta el de pequeñas y medianas empresas, que solo podrá ser aplicado cuando se cumplan determinados requisitos que se analizarán posteriormente.

### **Cuentas anuales**

Las cuentas anuales obligatorias que deben realizar las ESFL son las siguientes:

- Balance
- Cuenta de resultados
- Memoria

Deben mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de las variaciones originadas en el patrimonio neto durante el ejercicio. De tal forma que, la información a tener en cuenta debe ser relevante y fiable.

A diferencia de las obligatorias para las empresas que se acojan al PGC 2007 que serían las siguientes:

- Balance
- Cuenta de pérdidas y ganancias
- Estado de cambios en el patrimonio neto

- Estado de flujos de efectivo
- Memoria

Aquellas empresas que puedan formular balance y memoria abreviadas no tienen la obligatoriedad de realizar el estado de flujos de efectivo ni el estado de cambios en el patrimonio neto.

**Tabla 2. Diferencias entre PGC y PGCEFL**

PGC	PC ESFL	PGC Pymes
Balance	Balance	Balance
Cuenta de pérdidas y ganancias	Cuenta de resultados	Cuenta de pérdidas y ganancias
Memoria	Memoria	Estado de cambios en el patrimonio neto
Estado de cambios en el patrimonio neto		Memoria
Estado de flujos de efectivo		

Fuente: elaboración propia.

Por lo tanto, encontramos que la principal diferencia será que dejarán de existir tanto el estado de cambios en el patrimonio neto como el estado de flujos de efectivo.

Respecto al estado de flujos de efectivo pasará a depender de la memoria, concretamente en su apartado 30.

El estado de cambios en el patrimonio neto pasará a realizarse conjuntamente con la cuenta de resultados, ya que la finalidad de este tipo de entidades no es la búsqueda de un beneficio económico, será de mayor utilidad mostrar las variaciones patrimoniales del periodo, terminando en un excedente del ejercicio y no en un resultado económico. Como puede observarse en la tabla, va a pasar a llamarse cuenta de resultados y no de pérdidas y ganancias precisamente por este motivo.

Haciendo una apreciación respecto a los principios contables, estos serán comunes en ambos planes. Presentando cierta controversia el principio de devengo, que a modo de resumen dice lo siguiente: se contabilizarán los hechos contables en el momento en que sucedan, aunque la fecha de cobro o pago no se produzca en ese periodo. Las ESFL no persiguen la búsqueda de un beneficio económico si no el cumplimiento de sus objetivos sociales, por lo tanto, su utilidad se ve reducida ya que no necesitan presentar un resultado económico, siendo más conveniente el uso del criterio de caja. Es decir, mostrar las entradas y salidas de dinero cuando se produzcan sin ser necesaria su contabilización hasta que no haya movimiento de tesorería. Esto es debido a que este tipo de entidades sobreviven mediante la financiación externa, sobre todo por subvenciones que en la gran mayoría de ocasiones no son cobradas en el ejercicio en el que son empleadas. Por lo tanto, la contabilización en base al principio de devengo va a mostrar siempre pérdidas que no son reales.

### **Criterios de valoración**

En este apartado, que consideramos de gran importancia ya que va a tratar la asignación de un valor monetario a los diferentes elementos de las cuentas anuales, se analizarán los diferentes criterios usados contablemente en las ESFL. Estos criterios de valoración van

a ser comunes en ambos planes, excepto el n ° 11, que es exclusivo de las ESFL, en el cual nos interesa centrarnos.

Coste de reposición de un activo: “El coste de reposición de un activo es el importe actual que debería pagarse si se adquiriese un activo con la misma capacidad o potencial de servicio, menos, en su caso, la amortización acumulada calculada sobre la base de tal coste, de forma que refleje el funcionamiento, uso y disfrute ya efectuado del activo, sin perjuicio de considerar también la obsolescencia técnica que pudiera afectarle.” (Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, 2013)

En cualquier caso, el coste de reposición solo será utilizado para aquellos bienes no generadores de flujo de efectivo, siendo útil para el cálculo de su deterioro en caso de tenerlo, ya que será difícil estimar su valor de uso, debido a la finalidad no lucrativa de este tipo de bienes.

## 2.2. Normas de registro y valoración

### Desarrollo del Marco Conceptual de la Contabilidad

“Incluyen criterios y reglas aplicables a distintas transacciones o hechos económicos, así como también a diversos elementos patrimoniales.”

Todas estas normas son de aplicación obligatoria para las ESFL (Gabinete técnico del CEF, 2013)

Se procederá a realizar una comparación entre el PGC 2007 y el PCESFL 2013, para ello, solo nos centraremos en aquellos apartados en los que existan diferencias, o que se incorporen de manera exclusiva para las entidades sin fines de lucro.

### **2.1. Inmovilizado material**

Dentro del inmovilizado material debemos hacer una distinción que no incluye el PGC 2007, pero antes de introducirnos en este apartado, es importante tener claros los siguientes conceptos, para poder comprender mejor las valoraciones que se realizan.

Valor razonable: se corresponde con el valor de mercado que, en caso de no existir, se empleará el valor contable menos las amortizaciones.

Valor en uso: se corresponderá con el valor actual de los flujos de efectivo esperados, es decir, se calculará teniendo en cuenta un tipo de descuento adecuado al activo en cuestión.

- Bienes de inmovilizado generadores de flujos de efectivo: son aquellos con los que se pretende obtener un rendimiento comercial. Es decir, trata de obtener flujos de efectivo a través del activo. Respecto a la valoración se tendrá en cuenta un deterioro cuando el valor contable sea superior al recuperable. Teniendo en cuenta para el recuperable el mayor importe entre el valor razonable menos los costes de venta y su valor en uso.
- Bienes de inmovilizado no generadores de flujos de efectivo: su finalidad no persigue la obtención de un rendimiento comercial sino la de un beneficio social o que beneficie a la colectividad. Para su valoración, se tendrá en cuenta deterioro cuando el valor contable sea superior al recuperable. Entendiendo como recuperable el mayor importe entre su valor razonable y su valor en uso. Se considera complicado determinar su valor razonable por la dificultad de acudir a un mercado que permita compararlo, como por su valor en uso ya que carece de rendimientos económicos, por lo tanto, respecto a este último se utiliza el coste de reposición. Así mismo, se permite la agrupación de activos distintos en unidades

de explotación o de servicio a efectos de calcular su deterioro de valor mediante el coste de reposición.

Por lo tanto, ambos métodos sirven para determinar si se produce un deterioro en los diferentes bienes, haciendo esta distinción para concretar la finalidad de uso que se les dará a los inmovilizados y entendiendo que el coste de reposición tomará como referencia el valor actual de un activo que tuviera la misma capacidad o pudiera ofrecer el mismo servicio. Por lo tanto, es otra manera de valorar su uso sin tener en cuenta los rendimientos económicos, y en este caso, atendiendo a la utilidad que proporciona a la entidad.

## **2.2. Inmovilizado intangible:**

Respecto a los gastos de investigación y desarrollo se considerarán como gastos en el ejercicio en que se lleven a cabo, pero podrán contabilizarse como inmovilizado intangible siempre que se cumplan dos condiciones:

-Estar específicamente individualizados por proyectos y su coste claramente establecido para que pueda ser distribuido en el tiempo

-Tener motivos fundados del éxito técnico y de la rentabilidad económica-comercial del proyecto o proyectos de que se trate.

De manera general, y siempre que se trate de gastos de investigación y desarrollo generadores de flujo de efectivo se debe atender a esas dos condiciones. En cambio, cuando se trate de bienes no generadores de flujo de efectivo se debe realizar una precisión en la última de las situaciones establecidas. Tener motivos fundados del éxito técnico de la generación de un potencial servicio en la actividad futura de la entidad del proyecto o proyectos de que se trate.

Por lo que, la principal diferencia radica en la finalidad que se pretende con ese inmovilizado. Persiguiendo un beneficio económico del mismo en los bienes generadores de flujo de efectivo y simplemente generar un servicio adecuado a los fines de la entidad en los no generadores de flujo de efectivo.

**2.3. Bienes del Patrimonio Histórico:** este apartado se incluye únicamente en el PCESFL 2013, por lo tanto, vamos a resumirlo. Lo consideramos como una nueva incorporación y de carácter exclusivo para las ESFL.

Se aplicará a aquellos elementos que se recogen en la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español. “Son bienes que la comunidad considera oportuno preservar por razones de índole artística o cultural, siendo uno de sus rasgos característicos el hecho de que no se pueden reemplazar.”

Valoración inicial y posterior de los bienes del Patrimonio Histórico: Inicialmente se tratarán de valorar mediante su valor razonable, pero debido a que en ocasiones determinar el precio de mercado de manera íntegra se antoja complicado, se estimará mediante el más fiable de los siguientes:

- Importe por el que estén asegurados
- Valor de uso alternativo
- Valor de adquisición

En cualquier caso, por norma general, y por ser el criterio más fiable se tendrá en cuenta el precio de adquisición mediante los gastos de acondicionamiento, pudiendo emplearse los otros criterios cuando éste fuera difícilmente cuantificable.

En cuanto a la valoración posterior, se considerará que dichos bienes no son objeto de amortización cuando la vida útil de los mismos sea indefinida. Para poder considerarlos de carácter indefinido debe existir evidencia de que su valor cultural e histórico permanezca a lo largo del tiempo, en caso de sufrir cualquier daño las correspondientes reparaciones que fueran necesarias deberán amortizarse durante el periodo hasta que se finalice la rehabilitación, incluyéndose en el valor contable del mismo hasta la finalización de las obras, y, por consiguiente, su completa amortización. Si los costes de la reparación fueran difícilmente identificables podrá utilizarse el precio actual de mercado para una reparación parecida.

**2.4. Créditos y débitos por la actividad propia:** en el caso de este apartado, solo se hace referencia en el PCESFL 2013, y se redacta de la siguiente manera.

“La presente norma se aplicará a los siguientes activos y pasivos:

- a) Créditos por la actividad propia: son los derechos de cobro que se originan en el desarrollo de la actividad propia frente a los beneficiarios, usuarios, patrocinadores y afiliados.
  - b) Débitos por la actividad propia: son las obligaciones que se originan por la concesión de ayudas y otras asignaciones a los beneficiarios de la entidad en cumplimiento de los fines propios.”
- En el caso de los créditos:
    - Su valoración inicial y posterior: A corto plazo se contabilizarán por su valor nominal y a largo plazo se contabilizarán por el valor actual. La diferencia entre ambos valores se registrará como un ingreso financiero siguiendo el criterio del coste amortizado. Aquellos con un interés inferior al de mercado se contabilizarán por el valor razonable. La diferencia entre el razonable y el importe entregado se registrará como un gasto en el momento inicial o como un ingreso financiero una vez revierta el descuento practicado. Asimismo, al final del ejercicio será necesario llevar a cabo las correcciones valorativas necesarias que correspondan, registrando un deterioro de valor en estos activos.
  - En el caso de los débitos:
    - A corto y largo plazo por su valor nominal y valor actual. La diferencia entre ambos valores se registrará como un gasto financiero, siguiendo el criterio del coste amortizado. Por lo tanto, es igual que en los créditos con la diferencia que los primeros generan derechos de cobro y estos de pago. En caso, de la ayuda ser plurianual se valorará por el valor actual.

**2.5. Existencias:** en este supuesto tanto la valoración inicial como la posterior se realizarán de la misma manera en ambos planes. Eso sí, hay que destacar la precisión que se realiza en el PCESFL 2013 respecto a la normativa particular de las existencias destinadas a fines propios de la entidad.

“La presente norma se aplicará a las existencias destinadas a la entrega a los beneficiarios de la entidad en cumplimiento de los fines propios, sin contraprestación o a cambio de una contraprestación significativamente inferior al valor de mercado.”

- Las existencias recibidas gratuitamente por la entidad se registrarán por su valor razonable, es decir, teniendo en cuenta el precio de mercado.

- El deterioro de valor de estos activos se determinará mediante, el importe neto recuperable que será el mayor entre su valor neto realizable y su coste de reposición. Para contabilizar el valor neto realizable se tendrá en cuenta la cantidad monetaria que puede obtenerse por su comercialización descontando los costes en que se incurrirán por su venta o puesta en el mercado, en el caso del coste de reposición como ya mencionamos anteriormente tendrá en cuenta el valor actual del bien fijándose en su potencial servicio y no en su rendimiento comercial.
- Entregas realizadas por las entidades sin contraprestación. Las entregas realizadas en cumplimiento de los fines de la entidad se contabilizarán como un gasto por el valor contable de los bienes entregados. Es decir, el valor contable será aquel que permanezca registrado en el balance restando su amortización acumulada y el deterioro de valor en caso de tenerlo.

## **2.6. Impuesto sobre sociedades**

Debido al carácter especial de este tipo de entidades, supondrá un menor pago del impuesto corriente respecto de aquellas actividades económicas exentas.

## **2.7. Gastos e ingresos propios de las entidades no lucrativas**

Este apartado no se encuentra en el PGC 2007, y, por lo tanto, debemos mostrar las diferencias.

El reconocimiento de cualquier gasto e ingreso ocurrirá al igual que en las empresas lucrativas, deberán basarse en el principio contable de devengo, es decir, se registrarán en el momento en que se produzcan de manera efectiva independientemente de cuando se cobren o se paguen. Respecto a los gastos es importante hacer una apreciación que ha generado un cierto debate, que se corresponde con los gastos para la realización de eventos futuros, en este caso, se contabilizarán en el momento en que se realicen.

**2.8. Subvenciones, donaciones y legados recibidos:** ambos planes comparten similitudes respecto a las subvenciones reintegrables y no reintegrables. De las cuales consideramos importante hacer mención por la trascendencia que presentan en las ESFL, ya que la mayor parte de su financiación proviene de subvenciones, donaciones y legados.

Para comenzar, vamos a definir aquellas subvenciones, donaciones o legados que se producen de manera exclusiva en las ESFL, que serían las que se reciben por los asociados, fundadores y patronos que se imputarán directamente al patrimonio neto, procediendo a su reclasificación en el excedente del ejercicio como ingresos en función de su utilización para los fines específicos. Como excepción, pueden ser otorgadas a título de dotación fundacional o fondo social, en cuyo caso, se contabilizarán en los fondos propios de la entidad.

Para continuar con este apartado, vamos a tener en cuenta aquellas reintegrables y no reintegrables que se producirán de igual manera en ambos planes contables difiriendo en algunos de los criterios para la consideración de las no reintegrables.

-Las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables se imputarán directamente al patrimonio neto de la entidad, y se reclasificarán al excedente del ejercicio como ingresos. Aquellas no reintegrables que no sean recibidas para un objetivo concreto se contabilizarán directamente al excedente del ejercicio en que se reconozcan.

-Las subvenciones, donaciones y legados reintegrables se registrarán como pasivos hasta que adquieran la condición de no reintegrables. Para adquirir esta condición debe existir

un acuerdo en favor de la entidad, cumplirse las condiciones fijadas para su concesión y no existir dudas razonables para su recepción. Las condiciones que deben cumplirse atenderán a los siguientes criterios.

1. Aquellas cuya finalidad sea la compra de un activo se clasificarán como no reintegrables una vez que se produzca la compra de este. Así mismo, presentan una particularidad aquellas que exigen el mantenimiento de una determinada inversión sobre el activo, que, en cualquier caso, se clasificarán como no reintegrables cuando en el mismo ejercicio se realice la inversión y no existan dudas razonables del mantenimiento de la misma durante el tiempo estipulado en los términos para su concesión.
2. Aquellas concedidas para la construcción, renovación, mejora o ampliación de un activo serán consideradas no reintegrables cuando al finalizar el ejercicio se haya realizado la mejora correspondiente de manera total o parcial y esté en condiciones de funcionamiento. En caso de realizarse de manera parcial, se considerará como no reintegrable en la proporción correspondiente, teniendo en cuenta que no existan dudas para su completa finalización y el cumplimiento de los términos establecidos.
3. Las que se concedan para la financiación de gastos plurianuales se considerarán no reintegrables cuando se hayan llevado a cabo de manera total o parcial para las actividades previstas. En el caso, de realizarse de manera parcial, se clasificará como no reintegrable en proporción al gasto ejecutado, siempre que no existan dudas para su adecuada conclusión en los términos pactados.

Existe un caso especial, y que, además, solo se da en las ESFL. Cuando la entidad actúe como mero intermediario entre el concedente y los receptores finales, no influirá en su cuenta de resultados, aunque si deberá registrar los movimientos de tesorería que se produzcan, siendo necesaria la contabilización de la provisión correspondiente en caso de derivarse responsabilidades por la finalidad para la que esta subvención fuera recibida.

La valoración dependerá del carácter monetario o en especie de la misma. Por lo tanto, aquellas que sean monetarias se valorarán por el valor razonable del importe concedido y aquellas no monetarias o en especie se valorarán por el valor razonable del bien recibido siempre que pueda estimarse de una manera fiable.

En este caso, la valoración se produce de la misma manera en ambos planes contables.

### **Criterios de imputación al excedente del ejercicio**

Respecto a las pautas para su imputación al excedente del ejercicio de aquellas con carácter no reintegrable se establecen en función de su finalidad. Para su imputación a la cuenta de resultados o de pérdidas o ganancias se tienen en cuenta determinados criterios. De esta manera, encontramos algunas diferencias reseñables entre ambos planes contables.

En referencia al PGC 2007 uno de los criterios es de carácter exclusivo para las empresas mercantiles. Aquellas concedidas para asegurar una rentabilidad mínima o compensar los déficits de explotación. Obviamente las entidades de carácter no mercantil no persiguen la búsqueda de un beneficio económico y no pretenden obtener una rentabilidad, por lo tanto, no recibirán este tipo de ayudas.

Aquellas que se obtengan para la adquisición de activos o cancelación de pasivos presentarán particularidades en las ESFL, y más concretamente se presentarán de manera

exclusiva aquellas concedidas en los Bienes del Patrimonio Histórico que deben “imputarse como ingresos en el ejercicio en que se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en el balance, o en su caso, en proporción a la dotación a la amortización efectuada en ese periodo para estos bienes.”

### **Cesiones recibidas de activos no monetarios y de servicios sin contraprestación**

En este apartado se tratarán las diferentes cesiones que pueden concederles a la entidad de una manera gratuita. Es importante realizar la distinción entre donación y cesión, que, aunque no aparezca en el plan, la entendemos de la siguiente manera. La donación supone la adquisición de la propiedad del bien mediante la entrega del mismo por el donador, en cambio la cesión supone el uso y disfrute del mismo en las condiciones que se hayan establecido o pactado.

1. Cesión de uso de un terreno de forma gratuita y tiempo determinado.

Se reconocerá como un inmovilizado intangible por su valor razonable atribuible al derecho de uso cedido, y un ingreso directo al patrimonio neto.

La amortización del derecho de cesión se producirá de manera sistemática durante el plazo en que suceda la misma.

En el caso de que se produjeran inversiones de mejora que no fueran separables se deberán contabilizar como inmovilizados materiales y se amortizarán en función de su vida útil que se considerará como la duración de la cesión.

2. Cesión de uso de un terreno y una construcción de forma gratuita y tiempo determinado.

Se contabilizará de la misma manera que la cesión de un terreno, debiendo amortizar la construcción por su vida útil, con la excepción de la duración de la cesión, en caso de ser mayor a la vida útil el derecho de uso atribuible a la misma se contabilizará con los criterios utilizados para el inmovilizado material.

3. Cesión del inmueble de forma gratuita por un periodo de un año prorrogable por periodos iguales, o por tiempo indefinido.

En este caso concreto, no se debe contabilizar un activo, sino un gasto de acuerdo a su naturaleza y un ingreso por subvención o donación en la cuenta de resultados por la mejor estimación del derecho cedido. En cualquier caso, si existieran indicios de que las prórrogas se realizarán de forma permanente el tratamiento contable deberá ser como un activo.

4. Servicios recibidos sin contraprestación.

La entidad reconocerá en la cuenta de resultados un gasto de acuerdo con su naturaleza y un ingreso en concepto de subvención/donación por la mejor estimación del valor razonable del servicio recibido.

### **2.9. Fusiones entre entidades no lucrativas**

Solo serán aplicables a aquellas fusiones que se produzcan entre entidades no lucrativas. Concretamente se aplicarán los criterios recogidos por el PGC 2007 entre los que se incluyen los siguientes:

- La fusión o escisión de varias empresas.
- La adquisición de todos los elementos patrimoniales de una empresa o de una parte que constituya uno o más negocios.

- La adquisición de las acciones o participaciones en el capital de una empresa, incluyendo las recibidas en virtud de una aportación no dineraria en la constitución de una sociedad o posterior ampliación de capital.
- Otras operaciones o sucesos cuyo resultado es que una empresa, que posee o no previamente participación en el capital de una sociedad, adquiere el control sobre esta última sin realizar una inversión.

Las dos últimas posibilidades tienen que ver con formas jurídicas en las que intervienen las acciones o participaciones de la empresa, las cuales no podemos tener en cuenta en entidades sin fines lucrativos ya que no se constituyen mediante formas jurídicas societarias, siendo solo de aplicación las dos primeras.

La valoración contable que debe realizarse para los elementos patrimoniales restantes, tras la fusión, se realizará de la siguiente manera, los valores contables de ambas entidades van a marcar el valor patrimonial de la nueva. Así mismo, se trasladarán todas las partidas del patrimonio de las entidades partícipes en la fusión. Todos los costes incurridos para la realización de la operación se incluirán como gastos en la cuenta de resultados.

Así mismo, cualquier deterioro en créditos o débitos en cualquiera de las entidades deberá revertirse como un ingreso en la entidad en que se produjera. De la misma manera, una vez que se haya realizado la fusión esos créditos o débitos deberán cancelarse en la entidad resultante.

### 2.3. Cuentas anuales

Al igual que en el apartado anterior solo vamos a tratar de centrarnos en aquellas cuestiones que difieran respecto al PGC 2007 o aquellas cuestiones que requieran una especial mención a pesar de no encontrarse diferencias demasiado significativas.

Como ya hemos indicado anteriormente las cuentas anuales obligatorias que deben elaborar las entidades sin fines lucrativos comprenden el balance, la cuenta de resultados y la memoria.

Respecto a la estructura que deben seguir las cuentas anuales, nos menciona lo siguiente:

“Las cuentas anuales de las entidades sin fines lucrativos deberán adaptarse al modelo normal.” (Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, 2013)

Aunque con la salvedad de que podrán utilizar los modelos abreviados y acogerse al PGC PYMEs mediante el cumplimiento de determinadas condiciones que resumimos en el siguiente cuadro.

**Tabla 3. Condiciones de aplicación de los distintos planes contables**

	Total activo	Importe neto de la cifra de negocios	Nº medio de trabajadores
<b>Microempresas PGC 2007</b>	≤1.000.000 €	≤2.000.000 €	≤10
<b>PGC 2007 PYMEs</b>	≤2.850.000 €	≤5.700.000 €	≤50
<b>Balance, Memoria y ECPN abreviados PGC 2007</b>	≤4.000.000 €	≤8.000.000 €	≤50
<b>Cuenta de Pérdidas y Ganancias abreviada PGC 2007</b>	≤11.400.000 €	≤22.800.000 €	≤250
<b>Balance y Memoria abreviados PCESFL 2013</b>	≤2.850.000 €	≤5.700.000 €	≤50
<b>Cuentas anuales abreviadas PCESFL 2013</b>	≤11.400.000 €	≤22.800.000 €	≤250
<b>PESFL 2013 PYMEs</b>	≤2.850.000 €	≤5.700.000 €	≤50
<b>Microempresas PCESFL 2013</b>	≤150.000 €	≤150.000 €	≤5

Fuente: Elaboración propia a partir del Real Decreto 1514/2007 y Resolución de 26 de marzo de 2013, por la que se aprueba el Plan de Contabilidad de las Entidades sin Fines Lucrativos

Estos requisitos han de cumplirse durante dos ejercicios consecutivos y dejarán de tener efectos cuando no se cumplan dos de las mencionadas circunstancias al cierre del ejercicio.

#### 2.3.1. Balance

Cabe definir que el balance es un estado financiero y contable que nos muestra la situación patrimonial en la que se encuentra la entidad en un determinado momento. Está compuesto por el activo, que son todos los bienes y derechos susceptibles de valoración económica de los que es titular la empresa, y por otro lado tenemos las obligaciones con terceros y fondos propios de la entidad. (Romano Aparicio, 2018)

La estructura del balance va a ser prácticamente la misma en las entidades lucrativas y las no lucrativas, pero existen pequeñas variaciones que vamos a ir analizando:

-Respecto al Activo, en la sección del Activo no corriente punto III. Bienes del Patrimonio Histórico, incluirá este nuevo apartado que ya hemos explicado anteriormente. En el apartado de Activo corriente se incluye en el punto III. Usuarios y deudores de la actividad propia.

-En la parte del Patrimonio neto y Pasivo, en el apartado del Patrimonio neto existen diferencias en las denominaciones que deben realizarse para los fondos propios. Mientras que en el PGC 2007 se incluyen los términos “Capital” y “Prima de emisión” en el PCESFL 2013 dejamos a un lado el término “Capital” y pasamos a denominarlo “Dotación fundacional”, mientras que no existe el término Prima de emisión en este tipo de entidades. En cuanto al Pasivo en el punto V. Beneficiarios-Acreedores se incluirá únicamente en el PCESFL 2013 y englobará aquellos acreedores por beneficiarios de la actividad propia.

#### 2.3.2. Cuenta de resultados

Cabe decir que la cuenta de resultados recoge las variaciones originadas en el patrimonio neto a lo largo del ejercicio. (Gabinete técnico del CEF, 2013)

El principal objetivo en las ESFL consiste en la búsqueda del bien común o el interés general, por lo tanto, no tiene sentido determinar el valor del patrimonio neto a efectos de su transmisión global o parcial, ni de obtener un valor liquidativo del mismo. (AECA, 2016)

Esta cuenta de resultados, además de expresar los ingresos y gastos del ejercicio, tal y como ocurre en las entidades mercantiles, va a mostrar todas las variaciones patrimoniales, debidamente catalogadas. Esta diferencia es debida, a que en las ESFL se analiza de manera conjunta el estado de cambios en el patrimonio neto y la cuenta de pérdidas y ganancias, renombrada a cuenta de resultados en este tipo de entes. Estas variaciones podrán ser por los siguientes conceptos:

1. El excedente del ejercicio
2. El importe de los ingresos o gastos reconocidos directamente en el patrimonio neto
3. Las transferencias o reclasificaciones realizadas al excedente del ejercicio
4. Los ajustes debidos a cambios en criterios contables y correcciones de errores
5. Variaciones de la dotación fundacional o fondo social
6. Las restantes variaciones que se produzcan en el patrimonio neto

Debido a las diferencias entre las entidades con fines lucrativos y las no lucrativas, no tiene sentido la elaboración de una cuenta de resultados con la misma estructura. Es importante destacar la diferenciación que va a realizarse en función de las variaciones, estas podrán ser recurrentes o corrientes y no recurrentes o no corrientes, y a su vez cada una de las mismas podrán producir aumentos o disminuciones de patrimonio.

“Serán recurrentes cuando tiene relación directa con la actividad y se espera que se repita con cierta frecuencia en el tiempo. Cuando esté previsto que no ocurra de esa forma, será calificada como no recurrente.” (AECA, 2016)

De modo que dentro de las recurrentes se encontrarán los gastos e ingresos devengados en el periodo, y dentro de las no recurrentes los egresos e ingresos reconocidos directamente en el patrimonio neto, las reclasificaciones al excedente del ejercicio, los ajustes por cambio de criterio o errores y las variaciones del fondo social.

A modo de síntesis realizamos la siguiente tabla que muestra en que situaciones se producen aumentos o disminuciones patrimoniales en las variaciones recurrentes y no recurrentes.

**Tabla 4. Variaciones recurrentes de la cuenta de resultados**

Recurrentes	
Aumentos patrimoniales	Disminuciones patrimoniales
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Aportaciones realizadas a la entidad en concepto de promociones, patrocinios y otras formas de colaboración</li> <li>• Aportaciones de afiliados y asociados</li> <li>• Aportaciones de los usuarios de los servicios para cubrir parte del coste de los mismos</li> <li>• Subvenciones, donaciones y legados</li> <li>• Conversión de deudas en subvenciones o donaciones corrientes</li> <li>• Aumento de existencias</li> <li>• Ingresos obtenidos por prestaciones de servicios, venta de bienes y cualesquiera otros ingresos de gestión</li> <li>• Ingresos financieros</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Las ayudas monetarias o no monetarias otorgadas por la entidad</li> <li>• Otros gastos de gestión</li> <li>• Reintegro de subvenciones</li> <li>• Aprovisionamientos</li> <li>• Servicios exteriores</li> <li>• Disminución de existencias</li> <li>• Gastos de personal</li> <li>• Amortizaciones y deterioros de activos no corrientes</li> <li>• Pérdidas por deterioro y otras dotaciones</li> <li>• Gastos financieros</li> <li>• Impuestos</li> </ul>

Fuente: Los Estados Financieros de las Entidades sin fines lucrativos. AECA marzo 2016

**Tabla 5. Variaciones de la cuenta de resultados**

No recurrentes	
Aumentos patrimoniales	Disminuciones patrimoniales
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Aportaciones realizadas o comprometidas de forma irrevocable a la dotación o fondo social de la entidad</li> <li>• Subvenciones, donaciones y legados recibidos en forma de activo no corriente o que atienden a su finalidad en los ejercicios posteriores</li> <li>• Conversión de deudas en subvenciones o donaciones no corrientes</li> <li>• Revalorización de activos financieros disponibles para la venta</li> <li>• Ingresos por activos no corrientes en venta</li> <li>• Resultados positivos de la cartera de valores</li> <li>• Beneficios valorativos en aplicación de las normas contables</li> <li>• Otros resultados positivos de carácter excepcional</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Disminuciones de la dotación o fondo social</li> <li>• Devaluación de activos disponibles para la venta</li> <li>• Gastos por activos no corrientes en venta</li> <li>• Resultados negativos de la cartera de valores</li> <li>• Pérdidas valorativas en función de las normas contables</li> <li>• Otros resultados negativos de carácter excepcional</li> </ul>

Fuente: Los Estados Financieros de las Entidades sin fines lucrativos. AECA marzo 2016

Para finalizar con este apartado, es importante diferenciar las ESFL de las mercantiles, ya que estas últimas solo van a mostrar el beneficio o ganancia que se ha obtenido en un periodo, en cambio, las ESFL van a mostrar un excedente del ejercicio, que indica la capacidad de autofinanciación de la entidad, así como su continuidad.

### 2.3.3. Memoria

Para comenzar este apartado debemos mencionar que comprende la memoria, así deberá mostrar de una manera detallada las actividades que ha llevado a cabo en el ejercicio, las entradas y salidas de efectivo, el cumplimiento de los objetivos y la finalidad del excedente obtenido.

Destacamos aquella información que solo debe ser aportada por las ESFL de aquella genérica para el resto de las entidades:

1. Información mínima a cumplimentar sobre los fines propios de la entidad, que, en cualquier caso, será ampliada por la Memoria de Actividades, la cual no debe confundirse con la Memoria de las cuentas anuales.
2. Cuando la entidad realice conjuntamente actividades lucrativas y no lucrativas se deberá mostrar la relación de los elementos patrimoniales, diferenciando aquellos destinados a fines sin ánimo de lucro de los de carácter mercantil.
3. Cualquier otra información que la entidad esté obligada a suministrar en aplicación de su legislación por su condición de ESFL. Siendo conveniente la diferenciación de los recursos provenientes de Administraciones Públicas, de aquellas privadas, individuos particulares y el compromiso a corto y medio plazo.
4. Cualquier información necesaria que permita conocer la situación y actividades de la entidad.

Respecto al contenido que debe incluir la memoria realizamos el siguiente resumen:

**Tabla 6. Contenido de la memoria**

SECCIÓN	DESCRIPCIÓN
<b>1. Actividad de la entidad</b>	Fines de la entidad, actividad o actividades realizadas en el ejercicio, domicilio y forma jurídica
<b>2. Bases de presentación de las cuentas anuales</b>	Principios y criterios que deberá seguir la entidad para presentar sus estados financieros
<b>3. Excedente del ejercicio</b>	Análisis de las partidas que forman el excedente, así como la propuesta de reparto del mismo
<b>4. Normas de registro y valoración</b>	Criterios contables empleados en las diferentes partidas
<b>5. Inmovilizado material</b>	Movimientos de esta partida: valoración inicial, amortización acumulada, deterioro, entradas y salidas y saldo final
<b>6. Bienes de Patrimonio Histórico</b>	Movimientos de esta partida: valoración inicial, amortización acumulada, deterioro, entradas y salidas y saldo final

<b>7. Inversiones inmobiliarias</b>	Descripción de los inmuebles, clasificaciones como inversiones inmobiliarias
<b>8. Inmovilizado intangible</b>	Movimientos de esta partida: valoración inicial, amortización acumulada, deterioro, entradas y salidas y saldo final
<b>9. Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar</b>	La información sobre los arrendamientos que realice la entidad: incluyen arrendamientos financieros y operativos
<b>10. Instrumentos financieros</b>	Clasificación de las diferentes categorías de instrumentos financieros en función de su naturaleza
<b>11. Usuarios y otros deudores de la actividad propia</b>	Movimientos de esta cuenta, indicando saldo inicial, aumentos, disminuciones y saldo final, distinguiendo su procedencia
<b>12. Beneficiarios-Acreedores</b>	Movimientos de esta cuenta, indicando saldo inicial, aumentos, disminuciones y saldo final, distinguiendo su procedencia
<b>13. Fondos propios</b>	Movimientos de pasivo, indicando saldo inicial, aumentos, disminuciones y saldo final; aportaciones al fondo social y las consideraciones que afecten a reservas
<b>14. Existencias</b>	Correcciones valorativas de las existencias, naturaleza, criterios valorativos y existencias recibidas altruistamente
<b>15. Moneda extranjera</b>	Importe de activos, pasivos, compras, ventas y servicios realizados o recibidos en moneda extranjera, cambios en el excedente y cambio en la moneda funcional si se produjera
<b>16. Situación fiscal</b>	Régimen fiscal aplicable, desglose del Impuesto de Sociedades
<b>17. Ingresos y gastos</b>	Movimientos de la cuenta de resultados
<b>18. Provisiones y contingencias</b>	Movimientos en la cuenta de provisiones
<b>19. Información sobre el medio ambiente</b>	Descripción y características de los bienes incorporados al inmovilizado material que busquen una minimización del impacto medioambiental, así como los gastos en el ejercicio cuyo objetivo sea la protección y mejora del medio ambiente.
<b>20. Retribuciones a largo plazo del personal</b>	Descripción general del plan de retribuciones del personal

<b>21. Subvenciones, donaciones y legados</b>	El importe, los movimientos, el origen y el cumplimiento de las condiciones de subvenciones, donaciones y legados
<b>22. Fusiones entre entidades no lucrativas y combinaciones de negocios</b>	Información del proceso, modo que afecta la fusión y el patrimonio que aporta cada una de las entidades que participen
<b>23. Negocios conjuntos</b>	Información de las actividades económicas controladas conjuntamente por varias entidades
<b>24. Actividades de la entidad</b>	Descripción de las distintas actividades realizadas por la entidad, con el correspondiente desglose (Tipo de actividad, RRHH empleados, beneficiarios o usuarios, recursos económicos empleados, recursos económicos obtenidos)
<b>25. Activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones interrumpidas</b>	Información sobre las actividades interrumpidas y sobre los activos no corrientes o grupos enajenables que se califiquen como mantenidos para la venta
<b>26. Hechos posteriores al cierre</b>	Hechos posteriores que existían o no existían al cierre del ejercicio y su información es importante para la evaluación de las cuentas anuales y que modificarán la memoria
<b>27. Operaciones con partes vinculadas</b>	Información sobre las distintas operaciones entre empresas del grupo
<b>28. Otra información</b>	Cambios en el gobierno de la entidad, N ° medio de personas empleadas, honorarios por la auditoría de cuentas o asesoramiento fiscal, otro tipo de información que no pueda encuadrarse en otro apartado
<b>29. Información segmentada</b>	Distribución del importe neto de la cifra de negocios a sus actividades de carácter mercantil, por categorías y mercados geográficos
<b>30. Estado de flujos de efectivo</b>	Origen y utilización de los activos monetarios representativos de efectivo y otros líquidos equivalentes

Fuente: Resolución de 26 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y elaboración propia

También, es importante la mención del Estado de Flujos de efectivo como un apartado más de la Memoria, y concretamente en el punto 30 de la misma. Sin ser obligatoria su

realización sí que es recomendable, y en cualquier caso es interesante realizar una pequeña síntesis en la memoria para contribuir a mostrar la liquidez de la entidad.

“En él se describirán el origen y la utilización de los activos monetarios representativos de efectivo y otros activos líquidos equivalentes, clasificando los movimientos por actividades e indicando la variación neta de dicha magnitud en el ejercicio”. (Gabinete técnico del CEF, 2013)

Se consideran efectivo y otros activos líquidos equivalentes, aquellos que figuran en el activo corriente del balance con los siguientes nombres de cuentas:

- Tesorería depositada en la caja de la entidad
- Depósitos bancarios a la vista
- Instrumentos financieros convertibles en efectivo con vencimiento inferior a 3 meses

Serán capaces de convertirse en un medio de pago en un periodo de tiempo corto.

Existe un modelo específico para la realización del Estado de Flujos de Efectivo, sintetizándolo se encontrará dividido de la siguiente manera: (AECA, 2016)

- a) Actividades corrientes: Procedentes de gastos e ingresos producidos durante el ejercicio y los activos y pasivos con vencimiento a corto plazo
- b) Actividades de inversión: activos materiales, intangibles, Patrimonio Histórico, inversiones inmobiliarias y financieras (salvo fondos líquidos). Los flujos de efectivo podrán ser salidas por la adquisición de este tipo de activos o entradas por las ventas producidas en el ejercicio.
- c) Actividades de financiación no corrientes: captación y reembolso de fondos ajenos entre los que se encuentran pasivos con vencimiento a largo plazo, además, de algunas operaciones con fondos propios. Es decir, deudas a corto o largo plazo que tienen determinadas condiciones impuestas por el financiador y pueden no ser empleadas en el ejercicio por las restricciones temporales impuestas, siempre que estas sean empleadas para los fines a los que fueron adscritas.

Es importante destacar que aquellas entidades que utilicen la Memoria abreviada no deberán seguir el mismo modelo, pudiendo omitir determinados apartados, para facilitar su realización. Concretamente, solo se compondrá de 18 apartados y no de 30 como el modelo normal.

## CAPÍTULO III. ESTUDIO DE CASO: ANÁLISIS DE LA FUNDACIÓN GENERAL DE LA UVA (FUNGE)

### 3.1. La FUNGE

Tras investigar sobre las fundaciones a nivel nacional y centrarnos en la comunidad autónoma de Castilla y León, encontramos dificultades para elegir una lo suficientemente grande que se acogiera al PCESFL, finalmente nos hemos decidido por la Fundación General de la Universidad de Valladolid (FUNGE), ya que se encuentra directamente ligada a la Universidad de Valladolid y entre las actividades que realiza y más adelante detallaremos nos interesa centrarnos en aquella que trata de ofrecer a los estudiantes o ya titulados prácticas remuneradas para comenzar la andadura en el mundo laboral.

Se crea en 1996 y sus objetivos principales consisten en la colaboración en diversas actividades para mejorar la docencia y la investigación, fomentar y difundir el estudio, la ciencia, la cultura y el deporte, proporcionar asistencia a la comunidad universitaria e impulsar el diálogo entre la universidad y la empresa y la sociedad en su conjunto.

Se encuentra dividida en diferentes departamentos, en función de las actividades que desarrolla. Estos son:

- Innovación: proporciona apoyo tanto al ámbito de la investigación de la UVA, como a proyectos individuales de particulares. Su objetivo va a ser impulsar las relaciones entre la UVA y el tejido productivo y social que la rodea, realizando una transferencia de conocimiento y tecnología desarrollada por su personal docente e investigador para poner en valor a las personas que han sido formadas en la universidad.
- Formación y empleo: persigue la inserción laboral de los jóvenes recién titulados ofreciendo prácticas en empresas y actuando como intermediario entre los recién egresados y las empresas. Además, de ofrecer orientación tanto a las compañías como a los jóvenes.
- Centro de idiomas: ofrecen las acreditaciones necesarias para diversos idiomas.
- Instituto Universitario de Oftalmobiología Aplicada (IOBA): parte de su actividad se gestiona por la propia Fundación, sobre todo lo relacionado en el ámbito de la investigación y formación, así como, su actividad de asistencia clínica y quirúrgica.
- Servicios centrales: Órganos de dirección económica y administrativa que dan cobertura a todos los departamentos y áreas de actividad de la fundación.
- Gestión de infraestructuras: lleva a cabo la gestión de tres de sus edificios: Apartamentos Cardenal Mendoza, que es un complejo residencial para estudiantes en la ciudad de Valladolid, el Palacio de Congresos Conde Ansúrez lugar que permite la realización de diversos eventos y la Residencia Universitaria Duques de Soria, que proporciona alojamiento a los estudiantes que realizan sus estudios en el Campus de Soria.

A continuación de esta breve introducción sobre la fundación proporcionamos una definición de indicador, para posteriormente mostrar la utilidad de los mismos en este tipo de entidades.

Podemos definir indicador como “Instrumento de medición elegido como variable relevante que permite reflejar suficientemente una realidad compleja, referido a un momento o a un intervalo temporal determinado y que pretende informar sobre aspectos referidos a la organización, producción, planificación y efectos de una o varias organizaciones en sus diversas manifestaciones concretas.” (IGAE, 2007)

Por lo tanto, atendiendo a esta definición los indicadores deben proporcionar los instrumentos que permitan a la entidad conocer si la gestión se está realizando de la manera correcta para conseguir sus objetivos.

Principalmente, buscan la consecución de los siguientes objetivos: (AECA, 2012)

- Favorecer la transparencia y buen gobierno de las entidades
- Contribuir en términos sintéticos a la rendición de cuentas

- Facilitar, de forma esquemática y reducida, la comprensión de la magnitud y el desarrollo de sus actividades
- Completar el esquema lógico necesario para la toma de decisiones

Para comenzar hemos creído importante realizar un análisis de estructura para comprender la composición de las diferentes partidas, continuando con el análisis de los indicadores propuestos por AECA, que consideramos los más adecuados para comprender la situación de la ESFL que vamos a analizar.

Los datos más actualizados a los que tenemos acceso son los del 2018, y vamos a mostrar una comparativa entre los tres años anteriores, para de esta manera observar su evolución.

### 3.2. Indicadores de estructura

Muestran la distribución de las diferentes partidas de los elementos patrimoniales.

Existen cinco tipos de estructura:

- Indicadores de estructura de activo
- Indicadores estructura de pasivo
- Indicadores estructura del patrimonio neto
- Indicadores de los resultados
- Indicadores y estructura de los RRHH

Dentro de estos indicadores lo más adecuado es realizar un análisis horizontal comparando entre los ejercicios 2016, 2017 y 2018, complementándolo con un análisis vertical que permita conocer el peso de las diferentes partidas en un año concreto.

#### 3.2.1. Estructura de activo

**Tabla 7. Distribución de activo**

<b>ACTIVO</b>	<b>2018</b>	<b>2017</b>	<b>2016</b>
<b>ACTIVO NO CORRIENTE</b>	68,63%	72,14%	17,53%
<b>Inmovilizado intangible</b>	1,45%	1,37%	0,95%
<b>Inmovilizado material</b>	4,20%	2,02%	2,39%
<b>Inversiones financieras a largo plazo</b>	62,98%	68,75%	14,19%
<b>ACTIVO CORRIENTE</b>	31,37%	27,86%	82,47%
<b>Existencias</b>	0,32%	0,28%	0,29%
<b>Usuarios y otros deudores de la actividad propia</b>	4,23%	4,51%	17,91%
<b>Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar</b>		12,89%	18,22%
<b>Inversiones financieras a corto plazo</b>	56,34%	2,11%	0,72%
<b>Efectivo y otros activos líquidos equivalentes</b>	9,29%	8,08%	7,87%

Fuente: elaboración propia

Analizando de manera horizontal podemos observar que en el año 2016 la mayor parte del activo se encontraba en el corto plazo con un 82,47% y pertenecía a la partida Inversiones financieras a corto plazo que supone el 56,34%, estas inversiones se corresponden con la compra de valores representativos de deuda e instrumentos de patrimonio. Por hacer una breve revisión de la composición de estas dos partidas, respecto a los valores representativos de deuda, suponen los bonos que compró la entidad y que se corresponden con los siguientes:

Bonos del Instituto de Crédito Oficial de España, Bono estructurado Bankinter BBVA y Bonos estructurados de Bankinter IBEX y cuyo vencimiento se produce a lo largo de 2016. En cuanto a los instrumentos de patrimonio se componen por una cartera de fondos de inversión, cuyo vencimiento se produce al final del ejercicio. Durante los dos años siguientes estos fondos de inversión a corto plazo vencen y se producen nuevas inversiones, pero en el largo plazo, lo que explica la disminución tan grande del activo corriente siendo el activo no corriente la partida con mayor peso, 72,14% y 68,63% para los años 2017 y 2018.

Estas inversiones pueden desglosarse de la siguiente manera:

- Valores representativos de deuda a largo plazo: Bonos del Fondo de Amortización del Déficit Eléctrico, Bonos de AUDASA con un valor de 2.849.230,64€ en total y con vencimientos entre el 2020 y 2021.
- Instrumentos de patrimonio a largo plazo que se componen por una cartera de fondos de inversión que durante el 2017 aumentaron su valor, pasando a disminuir en el 2018.

Si analizamos de manera vertical el año 2018 que es el más actualizado, podemos desglosar cuales son las partidas más importantes. Observando el activo no corriente este supone el 68,63% del total de activo, no teniendo apenas importancia los inmovilizados intangibles y los materiales con un 1,45% y un 4,20%, en cambio las inversiones financieras a largo plazo suponen el 62,98%. En cuanto al activo corriente supone el 31,37%, con tres partidas con relevancia, usuarios y otros deudores de la actividad propia con un 4,23%, deudores comerciales y otras cuentas a cobrar con un 18,22% y efectivo y otros activos líquidos equivalentes con un 7,87%. Por lo tanto, la entidad no dispone de una gran liquidez no siendo demasiado relevante ya que en caso de necesitarla la UVA podría hacer frente a sus deudas, o cancelar los fondos de inversión prematuramente para asegurar su continuidad a lo largo del tiempo, esta última opción no es la más recomendable ya que supondría una penalización. Sus partidas más importantes son las relacionadas con las inversiones financieras, hecho destacable ya que es prácticamente el único método que dispone para generar beneficios, y que le permite sacar rentabilidad al dinero que no va a emplear.

### 3.2.2. Estructura de neto y pasivo

**Tabla 8. Distribución de pasivo y PN**

<b>PATRIMONIO NETO Y PASIVO</b>	<b>2018</b>	<b>2017</b>	<b>2016</b>
<b>PATRIMONIO NETO</b>	60,24%	61,83%	59,62%
<b>Fondos propios</b>	26,81%	31,29%	32,20%
<b>Subvenciones, donaciones y legados recibidos</b>	33,43%	30,55%	27,42%
<b>PASIVO NO CORRIENTE</b>	0,30%		
<b>Provisiones a largo plazo</b>	0,30%		
<b>PASIVO CORRIENTE</b>	39,46%	38,17%	40,38%
<b>Provisiones a corto plazo</b>	2,42%	2,78%	0,37%
<b>Deudas a corto plazo</b>	0,34%	0,49%	0,37%
<b>Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar</b>	10,34%	10,26%	12,13%
<b>Ingresos de proyectos pendientes de imputarse al resultado</b>	60,24%	24,64%	26,35%

Fuente: elaboración propia

La estructura del pasivo y el patrimonio neto, analizando horizontalmente entre los diferentes años, se puede observar que apenas hay variación y la composición de las partidas es similar. La mayor parte la encontramos en el patrimonio neto con un 59,62%, 61,83% y 60,24% respectivamente en 2016, 2017 y 2018. En cuanto al pasivo no corriente tanto en 2016 como en 2017 es 0, mientras que en el 2018 es de 0,30%. Respecto al pasivo corriente supone un 40,38% en 2016; 38,17% en 2017 y 39,46% en 2018. La entidad dispone de suficiente efectivo para hacer frente a sus deudas en el corto plazo.

Si analizamos de manera vertical al igual que para el activo nos centramos en el año 2018 y subdividimos en función de las diferentes partidas. En cuanto al patrimonio neto, las partidas más importantes son los fondos propios con un 26,81% y las subvenciones, donaciones y legados con un 33,43%. Observando el pasivo no corriente solo existe una provisión a largo plazo que supone un 0,30%, por lo tanto, carece de importancia. En el pasivo corriente encontramos tres partidas deudas a corto plazo con un 0,34%; acreedores comerciales y otras cuentas a pagar 10,34% e ingresos de proyectos pendientes de imputarse al resultado 26,35%.

Respecto a esta última partida, estará compuesta por aquellos importes facturados o cobrados por los diferentes proyectos que no se iniciaron durante este ejercicio o que aún se encuentran en ejecución. Por lo tanto, siendo esta la partida más importante, queda demostrado que la entidad sí tiene capacidad de hacer frente a sus deudas tanto en el corto como en el largo plazo.

### 3.2.3. Estructura de ingresos

**Tabla 9. Estructura de ingresos**

Estructura	2018	2017	2016
<b>Cuotas de usuarios</b>	36,40%	35,28%	34,71%
<b>Trabajos realizados para la entidad</b>		0,32%	
<b>Subvenciones y donaciones públicas</b>	34,68%	30,19%	29,63%
<b>Subvenciones y donaciones privadas</b>	10,97%	12,66%	14,80%
<b>Ingresos de promociones, patrocinadores y colaboraciones</b>	16,75%	18,81%	18,23%
<b>Ingresos financieros</b>	1,18%	2,69%	2,59%
<b>Ingresos excepcionales</b>	0,011%	0,034%	0,035%

Fuente: elaboración propia

En cuanto a la financiación de la entidad, la mayoría procede de Subvenciones y de las cuotas satisfechas por usuarios, así encontramos que prácticamente han permanecido en unos valores similares, para 2016, 2017 y 2018 las cuotas satisfechas por usuarios fueron el 34,71%, 35,28% y 36,40% respectivamente, En cuanto a las subvenciones y donaciones públicas tanto en 2016 como en 2017 permanecieron cerca del 30% mientras que en 2018 fueron un poco superiores con un 34,68%. Las dos últimas categorías serían las subvenciones y donaciones privadas y los ingresos de promociones, patrocinadores y colaboraciones. Los valores serían de 14,80%, 12,66% y 10,97% para 2016, 2017 y 2018 en cuanto a subvenciones y donaciones privadas. Respecto a los ingresos de promociones, patrocinadores y colaboraciones tanto en 2016 como en 2017 se mantuvieron en unos valores similares con un 18,23% y 18,81%, mientras que para el 2018 fueron del 16,75%.

### 3.2.4. Estructura de gastos

**Tabla 10. Estructura de gastos**

Estructura	2018	2017	2016
<b>Compras</b>	27,39%	29,56%	27,54%
<b>Variación de mercaderías</b>	-0,081%	0,0071%	-0,072%
<b>Servicios exteriores</b>	14,38%	15,19%	16%
<b>Tributos</b>	0,075%	0,058%	0,11%
<b>Gastos de personal</b>	28,43%	29,60%	52,35%
<b>Ayudas monetarias</b>	24,41%	24,65%	2,57%
<b>Otros gastos de gestión</b>	-0,0015%	0,060%	-0,024%
<b>Gastos financieros</b>	4,09%	0	0,29%
<b>Gastos excepcionales</b>	0,011%	0,035%	0,00088%
<b>Dotación para amortizaciones</b>	1,36%	1,081%	1,22%
<b>Dotación-desdotación provisiones</b>	-0,076%	-0,24%	0,0023%

Fuente: elaboración propia

En cuanto a la composición de los gastos destacamos las siguientes partidas en función de la importancia. Compras, servicios exteriores, gastos de personal y ayudas monetarias. Tanto las partidas de compras y de gastos exteriores suponen unos valores similares en los tres ejercicios, lo mismo ocurre en los servicios exteriores.

Donde si encontramos grandes diferencias es en la partida de personal y de ayudas monetarias.

Los gastos de personal fueron de un 52,35% en el 2016, un 29,60% en el 2017 y un 28,43% en el 2018. Como se puede observar en el año 2016 estos gastos suponen casi el doble respecto a los dos años siguientes.

Las ayudas monetarias fueron del 2,57% en 2016, del 24,65% en 2017 y del 24,41% en el 2018. Estas ayudas son ofrecidas por la entidad a los diferentes usuarios a modo de becas o compensaciones en función de las diferentes actividades, en el año 2016 fueron muy bajas y se correspondían con las siguientes: compensación a las familias que alojan a estudiantes extranjeros que cursan estudios de español, premios que reciben los estudiantes, ayudas para la UVA y el Parque Científico, así como para diversos proyectos de investigación.

Para los años 2017 y 2018 estas ayudas eran las siguientes: becas en prácticas que supone la mayor de las partidas, compensación a las familias que alojan a estudiantes extranjeros que cursan estudios de español, ayudas para la financiación de los costes de edificios, ayudas para la Fundación Instituto de Ciencias de la Salud, Fundación del Real Valladolid y Rekkó Ibérica.

### 3.2.5. Estructura de recursos humanos

- Estabilidad en el empleo: pretende medir el número de trabajadores en función del tipo de contrato.

$$\frac{\text{Número de personas por tipo de contrato}}{\text{Total plantilla}} \times 100$$

**Tabla 11. Estabilidad en el empleo**

Estabilidad en el empleo	2018	%	2017	%	2016	%
<b>Indefinidos</b>	104	57,46%	104	55,91%	104	55,61%
<b>Temporales</b>	77	42,54%	82	44,09%	83	44,39%
<b>Totales</b>	181	100%	186	100%	187	100%

Fuente: elaboración propia

Como podemos observar en la tabla un poco más de la mitad de la plantilla disponen de contratos indefinidos, el resto son contratados de manera temporal en función de las necesidades que surgen en las distintas actividades que realiza.

- Diversificación por tipo de puesto: analizar la estructura entre hombres y mujeres en función de los distintos puestos o categorías profesionales existentes.

**Tabla 12. Diversificación por tipo de puesto**

Por tipo de puesto	2018		2017	
	H	M	H	M
<b>Altos directivos</b>	1	0	1	0
<b>Resto del personal de dirección</b>	4	1	4	2
<b>Técnicos y profesionales científicos e intelectuales</b>	36	58	41	56
<b>Empleados administrativos</b>	10	54	9	57
<b>Comerciales, vendedores o similares</b>	0	0	0	0
<b>Resto de personal cualificado</b>	5	2	4	3
<b>Trabajadores no cualificados</b>	1	9	2	7
<b>Totales</b>	57	124	61	125

Fuente: elaboración propia

Observando la distribución por género no existe paridad entre hombres y mujeres, siendo en este caso particular el número de mujeres mayor que el de hombres para el total de la entidad, encontrándonos que, para los puestos de dirección, como es habitual son los hombres los que predominan y en los que apenas podemos encontrar presencia femenina, dos mujeres en 2017 y una en el 2018.

En cuanto a técnicos y profesionales científicos e intelectuales la presencia femenina es mucho mayor, en el año 2017 la plantilla se formaba por 56 mujeres y 41 hombres los que supone un 57,7%, disminuyó en unos puntos porcentuales y para el año 2018 se componía de 58 mujeres y 36 hombres, por lo que, un 61,7% eran mujeres.

Si analizamos los empleados administrativos ocurre lo mismo, y la presencia de mujeres es mucho mayor que la de hombres. En el año 2017 se formaba por 57 mujeres y 9 hombres lo que supone que el 86,36% eran mujeres y en el 2018 estaba formada por 54 mujeres y 10 hombres por lo que se componía por un 84,38% de mujeres.

Para el resto de las categorías profesionales que son resto de personal cualificado y trabajadores no cualificados, encontramos que en cuanto a la primera la presencia femenina es menor y sí que observamos un mayor porcentaje de hombres. En el 2017 se componía para este puesto por 3 mujeres y 4 hombres, por lo tanto, un 42,86%, para el 2018 estaba compuesta por 2 mujeres y 5 hombres, por lo que, un 28,57% eran mujeres.

Para la última de las categorías profesionales que sería trabajadores no cualificados, la presencia femenina vuelve a incrementarse, en el 2017 estaba formada por 7 mujeres y 2 hombres, un 77,77% y en el 2018 estaba compuesta por 9 mujeres y 1 hombre, un 90%.

Sería interesante conocer la distribución entre hombres y mujeres en función de la temporalidad, pero no disponemos de estos datos, por lo tanto, podemos decir que, en este caso concreto, la entidad tiene en plantilla un mayor número de mujeres, pero al igual que ocurre en prácticamente todas las empresas lucrativas la presencia de mujeres en puestos directivos vuelve a ser prácticamente inexistente, lo cual es negativo ya que se demuestra la existencia de techo de cristal para esta entidad en concreto.

- Temporalidad de la plantilla: conocer la evolución del personal contratado.

$$\frac{N^{\circ} \text{ personas contratadas año } N - N^{\circ} \text{ personas contratadas año } N - 1}{N^{\circ} \text{ medio personas contratadas año } N - 1} \times 100$$

**Tabla 13. Temporalidad de la plantilla**

Temporalidad de la plantilla	2018	2017	2016
<b>% de personas contratadas</b>	-3,33%	-0,65%	-4,97%

Fuente: elaboración propia

Estos porcentajes muestran la disminución o incremento de la plantilla entre los años analizados, como puede observarse esta ha disminuido. En el año 2016 disminuyó un 4,97% en relación con el año 2015; en el año 2017 disminuyó un 0,65% respecto al año 2016 y en el año 2018 disminuyó un 3,33%. Por lo tanto, la evolución es negativa, aunque tampoco es demasiado significativa, se entiende que debido a las necesidades de la entidad se requiere una mayor cantidad de personal.

Por último, es importante conocer si la entidad emplea personal voluntario, y únicamente en el año 2017 se emplearon 129 personas de forma voluntaria en una de sus actividades, concretamente para la actividad denominada “Promoción y gestión de transferencia del conocimiento e innovación”, no se especifica para que se utilizó este personal voluntario, aunque dadas las características de la actividad podemos intuir que puede ser personal docente e investigador de la propia Universidad que colaboró de manera altruista para la realización de algunas tareas de investigación.

### 3.3. Indicadores de gestión para las entidades sin fines lucrativos

Hemos realizado la siguiente división sobre los diferentes indicadores a aplicar en las ESFL: (AECA, 2012)

- Indicadores globales
- Indicadores de gestión
- Indicadores financieros
- Indicadores de transparencia
- Indicadores de proyectos

#### 3.3.1. Indicadores globales

Evalúan el sector en el que opera la ESFL y sus características esenciales, la continuidad de la empresa en el tiempo, así como la estructura de su base social. Normalmente, se incluyen en la memoria.

Realizamos la siguiente división y procedemos con el análisis:

- Indicadores de condición
- Indicadores de continuidad
- Indicadores de estructura de base social

##### 3.3.1.1. Indicadores de condición

Todos estos indicadores serán de carácter cualitativo, se indicará en cada uno de ellos de donde se extrae la información que permite corroborarlos.

- Acuerdo de voluntades: manifestación de la voluntad expresa de una persona física o jurídica, o de varias, vinculadas por acuerdo contractual para la atención de fines de interés general o social.

Sí, existe un acuerdo de voluntades. Art 1.1. donde se refleja la constitución de la fundación y su vinculación a la Universidad de Valladolid.

- Capacidad de autogobierno: constatar la existencia de un órgano soberano de gobierno.

Sí, el órgano de gobierno será el Patronato. Art 12. De los Estatutos de la Fundación.

- Aplicación de excedentes a fines no lucrativos: verificar que existe una condición o norma que imposibilita repartir los beneficios entre sus socios, miembros o terceros.

Sí, Art 7. Destino de las rentas e ingresos de los Estatutos de la Fundación. Deberán destinar el 70% del resultado contable a los fines de la fundación, y lo restante a incrementar la dotación fundacional o las reservas.

- Ausencia de propiedad de la entidad: comprobar que no existen personas físicas o jurídicas a las que se pueda atribuir derecho de propiedad sobre la entidad.

No existe ausencia de propiedad sobre la entidad, ya que, según sus estatutos, el principal órgano de gobierno que a fin de cuentas será el que tome las decisiones estará formado por varios miembros de la Universidad de Valladolid. Por lo tanto, podemos intuir que la propiedad pertenece a la UVA aunque actúe de una manera independiente en cuestiones contables y fiscales.

#### 3.3.1.2. Indicadores de continuidad

Evalúan la capacidad de la entidad de hacer frente a sus deudas y al cumplimiento de sus programas y actividades en el futuro.

- Continuidad a corto plazo: evaluar la viabilidad de la entidad en el ejercicio siguiente, en ausencia de ingresos para atender los gastos de las actividades propias con el resultado del ejercicio actual y el traspaso de subvenciones aplicables al ejercicio

+ Resultado total, variación del patrimonio neto en el ejercicio

+Deudas a corto plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados

-Gastos de actividad presupuestados para el ejercicio siguiente

-16.797.956,60 €

Para obtener el siguiente indicador, hemos tomado la variación del patrimonio neto en la cuenta de resultados que se corresponde con 453.443,40 € para el año 2018; las deudas a corto plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados que no existirán en el periodo analizado y los gastos presupuestados en el ejercicio siguiente.

Respecto a los gastos de actividad presupuestados hemos tomado como referencia el año 2019, ya que como hemos mencionado en el apartado anterior, los datos contables más actualizados serían los de 2018. En cualquier caso, se presupuestaron 17.251.400€

El resultado es negativo, ya que no tiene sentido su cálculo sin tener en cuenta los ingresos. Por lo tanto, la continuidad de la Fundación no debe basarse en este tipo de ratio ya que este tipo de entidades se financian principalmente por subvenciones y donaciones que se hacen efectivas en el propio ejercicio económico, aunque si se presupuesten o tengan en cuenta en su plan de actuación.

- Variación relativa del patrimonio neto: reflejar la variación experimentada por el patrimonio neto en un periodo.

$$\frac{\text{Resultado total}}{\text{PN inicial del ejercicio}} \times 100$$

Este indicador es bastante útil ya que va a mostrar si la Fundación ha generado beneficios que le permitan disponer de unas ciertas reservas que permitan su continuidad a lo largo del tiempo.

**Tabla 14. Variación relativa del PN**

	2018	2017	2016
<b>Variación relativa del PN</b>	3,17%	7,90%	0,26%

Fuente: elaboración propia

Los datos que manejamos nos muestran que durante los 3 ejercicios económicos analizados la variación fue positiva, la más importante se produjo en el año 2017 con casi un 8%, mientras que en el 2018 tan solo fue de un 3% y en el 2016 un 0,26% por lo que en este último año carece de importancia la variación producida. Las principales causas de estas mayores variaciones se deben principalmente al resultado, encontrándonos que en 2017 es prácticamente el doble respecto al 2018 con aproximadamente un millón de euros, mientras que en el 2016 solo fue de 34.000€.

Para el cálculo del PN inicial del ejercicio se tomó el dato de cierre del año anterior, es decir para el cálculo del 2018 se tomó como PN el de 2017.

### 3.3.1.3. Indicadores de base social

- Estructura de base social: Análisis de la composición de la base social en función de dos grandes colectivos que la conforman.
  - Aportantes de financiación y servicios sin contraprestación: socios, voluntarios, donantes
  - Receptores de prestaciones y servicios: usuarios y beneficiarios

Respecto a la base social, estará compuesta por todas aquellas personas o entidades que colaboren con la fundación o reciban sus servicios, ya sea de manera económica, humana o material. Por lo tanto, estará formada por aquellas entidades o personas particulares que financien la Fundación sumadas las personas o entidades que sean beneficiarias de ayudas o servicios proporcionados siempre desde las diferentes actividades que ofrece.

Para los aportantes de fondos se ha tomado como dato el número de empresas donantes, sin tener en cuenta la aportación monetaria que realiza cada una de ellas.

Para los usuarios se han empleado los datos de personas físicas y jurídicas por actividad.

**Tabla 15. Estructura de base social**

	Aportantes de financiación	Beneficiarios	Totales	% Aportantes financiación	% Beneficiarios
<b>2018</b>	105	19617	19722	0,53%	99,47%
<b>2017</b>	125	13273	13398	0,93%	99,07%
<b>2016</b>	132	16114	16246	0,81%	99,19%

Fuente: elaboración propia

Como puede observarse es difícil comparar el número de aportantes con el número de beneficiarios, ya que los aportantes en la mayoría de los casos son grandes empresas, y una única aportación supone una gran cantidad de dinero para la entidad. En el caso de los beneficiarios, son todas aquellas personas que han recibido cualquier tipo de prestación monetaria, humana o material en cualquiera de las actividades que desarrolla

la entidad, por lo tanto, van a suponer un número muy elevado. En cualquier caso, el dato es muy positivo ya que con la cantidad de aportantes son capaces de cubrir un amplio número de personas.

- Índice de aportación económica: informar del peso económico que proporciona el grupo social de aportantes sin contraprestación sobre el total de ingresos.

$$\frac{\sum \text{Ingresos aportados sin contraprestación}}{\text{Total de ingresos}} \times 100$$

En cuanto al índice de aportación económica se tendrán en cuenta los ingresos sin contraprestación que pueden encontrarse en la cuenta de resultados y con la excepción de las aportaciones de usuarios, subvenciones imputadas al excedente del ejercicio y reintegro de ayudas y subvenciones. Para los ingresos totales se emplean los ingresos de la actividad propia sumándoles los ingresos financieros.

**Tabla 16. Índice de aportación económica**

	2018	2017	2016
<b>Índice de aportación económica</b>	27,67%	31,75%	32,98%

Fuente: elaboración propia

Supone una gran parte de la financiación la aportación de estos ingresos sin contraprestación procedentes principalmente de promociones, patrocinadores, y colaboraciones, así como de las donaciones y legados. Se mantiene más o menos en el mismo porcentaje durante los 3 años analizados, estando el 2018 en 4 puntos porcentuales por debajo del 2017 y en 5 del 2016 con un 27,67%. Esto quiere decir que los ingresos restantes provienen directamente de las subvenciones y las aportaciones de los usuarios.

### 3.3.2. Indicadores de gestión

Gestionar consiste en planificar y organizar los recursos que dispone la empresa para alcanzar los objetivos previstos. (IGAE, 2007)

Dentro de este grupo encontramos la siguiente subdivisión:

-Indicadores de eficacia: indican la capacidad de la entidad para conseguir los objetivos previstos, relacionando los logros alcanzados (output real) respecto de los previstos (output previsto) (AECA, 2012), es decir, medirán el volumen de recursos obtenidos, teniendo en cuenta las previsiones marcadas.

-Indicadores de eficiencia: miden el coste incurrido (input real) respecto del resultado alcanzado (output real) (AECA, 2012), por lo tanto, relacionan los resultados obtenidos en función de los recursos utilizados para conseguirlos.

-Indicadores de economía: comparan el coste incurrido (input real), respecto del coste previsto (input previsto) para un mismo volumen de actividad real (output real) (AECA, 2012), es decir, tendrá en cuenta las condiciones económicas bajo las cuales se han obtenido los recursos que va a emplear la entidad, así como las vías de obtención de estos recursos siendo necesario la utilización de una serie de medios económicos, humanos y técnicos.

#### 3.3.2.1. Indicadores de eficacia

Buscan medir la capacidad de la entidad para conseguir los objetivos presupuestados.

- Ingresos: calcular el grado de cumplimiento de los ingresos reales respecto a los previstos.

$$\frac{\text{Importe de ingresos reales}}{\text{Importe de ingresos previstos}}$$

- Gastos: calcular el grado de cumplimiento de los gastos reales respecto a los previstos.

$$\frac{\text{Importe de gastos e inversiones reales}}{\text{Importe de gastos e inversiones previstos}}$$

**Tabla 17. Indicadores de eficacia**

	2018	2017	2016
<b>Gastos e inversiones</b>	95,90%	101,99%	87,57%
<b>Ingresos</b>	92,08%	102,38%	87,63%

Fuente: elaboración propia

Con este ratio, se calcula si las estimaciones de ingresos y gastos para el ejercicio se han cumplido, para ello, se utilizará el presupuesto y se comparará con las cuentas anuales del año.

Para el año 2017 los gastos e inversiones reales superaron a las previstas, por lo que se utilizaron más recursos, pero apenas es significativo ya que el dato es de un 102%. Para el año 2018 ocurrió al contrario se emplearon menos recursos de los previstos, arrojando el dato un 95,90%, por lo tanto, carece de importancia ya que se acerca al 100% que sería lo óptimo.

En cuanto al 2016, es el año en el que existe una mayor desviación, habiéndose empleado menos recursos de los que se habían estimado. Dato que, en cualquier caso, no necesariamente es positivo, ya que realizar unas malas estimaciones puede afectar negativamente en los resultados y en las actividades a realizar.

Para su cálculo se agrupan los gastos e inversiones de las diferentes actividades para comparar globalmente el porcentaje de cumplimiento.

### 3.3.2.2. Indicadores de eficiencia

Dada la dificultad de medir la producción en este tipo de entidades, ya que los servicios que ofrecen no se pueden cuantificar en función de los ingresos, utilizaremos los siguientes:

-Indicadores de eficiencia técnica: comparará los gastos totales en los que incurre la entidad en función de sus costes administrativos, siendo más eficiente técnicamente aquella entidad que minimice los costes administrativos.

-Indicadores de eficiencia asignativa: cantidad de ingresos del ejercicio que se destinan para el cumplimiento de los fines de la entidad.

- Eficiencia técnica: verificar el grado de eficiencia de la actividad total de la entidad.

$$\frac{\text{Costes administrativos}}{\text{Gastos totales de la entidad o de un proyecto}} \times 100$$

Para calcular la eficiencia técnica ha sido necesario disponer de los costes administrativos, los encontramos en la memoria, concretamente en el apartado 19.3.

**Tabla 18. Eficiencia técnica**

	2018	2017	2016
<b>Gastos administración</b>	3.287.360,76 €	3.389.041,67 €	3.369.141,44 €
<b>Gastos totales</b>	17.963.360 €	17.049.964 €	16.921.936 €
<b>Eficiencia técnica</b>	18,30%	19,88%	19,91%

Fuente: elaboración propia

Cualquier entidad pretende disminuir al máximo los costes administrativos, siendo muy complicado cuantificar cuál serían los óptimos en función de las actividades que desarrolla, solo podemos realizar la comparativa entre los ejercicios analizados.

De esta manera, en los años 2016 y 2017 se han mantenido en torno al 20%, mientras que en el 2018 han disminuido hasta el 18,30%, dato positivo ya que, cuanto menores sean estos costes más eficiente va a ser la entidad. Los gastos de administración serán aquellos que se originen por la administración de los bienes y derechos de su patrimonio y los gastos que los patronos tienen derecho percibir, no pudiendo superar la mayor de las siguientes cantidades: (Real Decreto 1337/2005, 2005)

-El cinco por ciento de los fondos propios

-El veinte por ciento del resultado contable de la fundación

En cualquier caso, la fundación no dispone de ningún gasto por la administración de sus bienes y derechos, ni tampoco por resarcir al patrono, por lo tanto, se toma el valor del 20% del resultado contable.

- Eficiencia asignativa: Verificar el grado de eficiencia asignativa de los ingresos totales respecto las actividades propias de la entidad.

$$\frac{\text{Costes de las actividades propias}}{\text{Ingresos totales}} \times 100$$

Procedemos al cálculo de la eficiencia asignativa cuyo objetivo va a ser valorar la aplicación adecuada de los ingresos para los objetivos planteados por la entidad mediante sus distintas actividades. Es decir, si los ingresos se están empleando de una manera óptima y no se está produciendo un desperdicio de recursos.

Hemos considerado más interesante realizar un desglose en función de actividades, para realmente conocer en cuáles existe la asignación óptima de recursos.

Es importante aclarar cuales son los datos que vamos a emplear. En cuanto a los ingresos solo se utilizarán aquellos destinados para la actividad propia, que serán las cuotas de usuarios y afiliados, los ingresos de promociones, patrocinadores y colaboradores y las subvenciones, donaciones y legados. En el caso, de los gastos se emplearán todos omitiendo aquellos financieros y los denominados excepcionales, ya que no provienen directamente de su actividad. Los financieros serían los originados por los intereses de todas las deudas, obligaciones y bonos y los descuentos de efectos, así como las provisiones que no provengan de la actividad; los excepcionales son aquellos producidos por diferentes contingencias como inundaciones, sanciones y multas.

**Tabla 19. Eficiencia asignativa**

Actividades	2018	2017	2016
CTI <sup>1</sup>	96,63%	100,29%	98,27%
Formación y empleo	104,08%	105,47%	105,50%
IOBA <sup>2</sup>	96,06%	95,18%	95,33%
Centro de idiomas	91,50%	85,51%	89,53%
Infraestructuras	88,66%	88,00%	98,97%
Servicios centrales	104709,73%	0,00%	0,00%
<b>Totales</b>	<b>101,00%</b>	<b>102,24%</b>	<b>102,53%</b>

Fuente: elaboración propia

Como puede observarse en la tabla el empleo de los recursos se produce de una manera prácticamente óptima en todos los departamentos, a excepción de servicios centrales y formación y empleo. Principalmente, servicios centrales es el encargado de realizar todos los trámites administrativos y gestiones financieras, por lo tanto, no dispone de ingresos procedentes de la actividad propia, la mayoría los genera mediante depósitos financieros, por lo que no aparece reflejado en la tabla. Respecto a formación y empleo es la segunda actividad con mayor peso económico, y el déficit producido puede deberse a las ayudas monetarias que durante ese ejercicio proporcionó, entendiéndose que en ejercicios anteriores estas ayudas monetarias empleadas para alumnos en prácticas o recién titulados fueron subvencionadas por los servicios de empleo de la comunidad. En cualquier caso, durante el ejercicio de 2018 se redujo de una manera muy significativa los gastos en personal, pero se aumentaron todos aquellos procedentes por ayudas monetarias, por lo que entendiéndose la naturaleza de estas ayudas podemos comprender las causas de esta disminución. Observando la eficiencia asignativa en los servicios centrales para el año 2018 encontramos un dato desproporcionado, su causa principal se debe a unos gastos muy elevados en comparación con unos ingresos mínimos, dada la naturaleza de este departamento no es un dato a tener en cuenta, ya que éste realiza trámites y gestiones relacionadas con el resto de los departamentos, no generando en la mayoría de los casos ingresos.

Para finalizar, todos los años genera un pequeño déficit de en torno al 1 y 2% debido a que gasta más de lo que ingresa, pero dada la finalidad que persigue la fundación podemos considerar los ratios en valores adecuados.

- Eficiencia global: verificar el grado de eficiencia de una actividad o del total de la entidad.

$$\frac{\text{Valor de la producción de bienes y servicios}}{\text{Coste total de la entidad}} \times 100$$

Como valor de la producción de bienes y servicios vamos a considerar todos los ingresos que percibe la entidad, incluyendo los financieros, ya que cuantificar de una manera exacta la producción de los servicios es muy complicado, siendo la manera más adecuada el empleo de los ingresos totales. Para los costes totales tendremos en cuenta todos los gastos independientemente de su naturaleza. Es la aproximación más adecuada para entender de una manera general si la entidad es eficiente.

<sup>1</sup> Centro de transferencia e innovación

<sup>2</sup> Instituto Universitario de Oftalmobiología Aplicada

**Tabla 20. Eficiencia global**

Año	Gastos totales	Ingresos totales	Eficiencia global
2018	17.130.399,57 €	16.461.679,98 €	96,10%
2017	16.826.668,06 €	16.903.462,12 €	100,46%
2016	16.824.461,14 €	16.846.091,01 €	100,13%

Fuente: elaboración propia

Como se puede observar en la tabla tanto en 2016 como en 2017 la eficiencia global fue positiva habiendo ingresado más de lo que gastó, mientras que en el 2018 la eficiencia global es negativa habiendo incurrido en pérdidas.

Generalmente, este tipo de entidades tratan de presupuestar los gastos en función de los ingresos, para de esta manera aproximarse a unos gastos e ingresos equitativos, por lo que en la mayoría de los casos no va a ser importante la producción de un beneficio económico.

### 3.3.2.3. Indicadores de economía

Respecto a estos indicadores vamos a comparar los datos presupuestados con los reales para determinar si las previsiones han sido adecuadas. Para ello, empleamos el presupuesto y sacamos los datos necesarios. Las empresas normalmente valoran este indicador mediante un nivel de producción real y estimado, pero en nuestro caso concreto la entidad no pretende llegar a un nivel de producción, sino emplear los recursos disponibles para un fin social sin ser necesariamente de carácter productivo.

- Economía general: trata de evaluar el grado de cumplimiento del presupuesto.

$$\frac{\text{Coste recursos realizados}}{\text{Coste recursos previstos}} \times 100$$

- Economía de un elemento o factor: evaluará el grado de cumplimiento del presupuesto en función de cada actividad.

$$\frac{\text{Coste del factor realizado}}{\text{Coste del factor previsto}} \times 100$$

**Tabla 21. Indicadores de economía**

Actividad	2018	2017	2016
CTI	83,75%	105,82%	86,84%
Formación y empleo	101,47%	83,91%	82,71%
IOBA	128,84%	105,94%	87,65%
Centro de idiomas	91,94%	91,10%	94,88%
Infraestructuras	102,29%	106,70%	115,98%
Servicios centrales	178,10%	90,69%	86,73%
Totales	<b>99,41%</b>	<b>96,62%</b>	<b>87,94%</b>

Fuente: elaboración propia

De manera individual por actividad y por año, existen diversas actividades en las que no se han cumplido las previsiones y pueden surgir problemas por este mayor coste.

En el año 2018, tanto formación y empleo con un 101,47%, como infraestructuras con un 102,20% han tenido un mayor coste, pero ya que rebasa el 100% por muy poco porcentaje

no suponen un problema, en cambio, si observamos el IOBA con un 128,84% y los servicios centrales con un 178,10% sí que pueden suponer una dificultad para la entidad ya que los costes previstos son mucho más elevados y pueden generar en la entidad problemas financieros.

En el año 2017 destacamos CTI con un 105,82%, el IOBA con un 105,94% y las infraestructuras con un 106,7%, al igual que comentamos anteriormente los costes reales han sido prácticamente iguales a los previsto y no tiene por qué generar ningún tipo de complicación financiera.

En el año 2016 únicamente encontramos que en la actividad infraestructuras con un 115,98% se han generado más costes de los previstos, en este caso concreto sí que podría generar problemas debido a que las residencias gestionadas no estuvieran ofreciendo la rentabilidad esperada o estuvieran empleando más recursos de los necesarios.

Si valoramos de manera global el grado de cumplimiento de las previsiones, podemos concluir que es adecuado. Se han empleado menos recursos de los previstos, esto puede significar que los recursos han sido más baratos de lo planificado o que se realizó un menor número del estimado.

### 3.3.3. Indicadores financieros

Medirán la liquidez, solvencia y endeudamiento de la entidad, examinando su estructura financiera, la capacidad para atender al pago de sus deudas y el coste de los recursos que emplea.

Los indicadores más adecuados a utilizar por este tipo de entidades son los siguientes:

- De liquidez: capacidad de la entidad para hacer frente a sus deudas en el corto plazo.

$$\frac{\text{Activo corriente}}{\text{Pasivo corriente}} \times 100$$

- De solvencia: capacidad de la entidad para hacer frente a sus deudas en el largo plazo.

$$\frac{\text{Activo total}}{\text{Pasivo corriente} + \text{Pasivo no corriente}} \times 100$$

- De endeudamiento: cantidad de deudas que tiene la entidad relacionándolas con el patrimonio neto.

$$\frac{\text{Pasivo corriente} + \text{Pasivo no corriente}}{\text{Patrimonio neto}} \times 100$$

- De coste de captación de recursos no remunerados: gastos de personal y recursos empleados en las distintas actividades realizadas por la entidad para captar fondos, a excepción de las subvenciones de las Administraciones Públicas.

$$\frac{\text{Gastos propios de la captación}}{\text{Ingresos captados}} \times 100$$

En cuanto a estos indicadores lo más adecuado es analizarlos de una manera conjunta, para ello los hemos agrupado en la siguiente tabla, donde posteriormente se proceden a comentar.

**Tabla 22. Indicadores financieros**

Indicador	2018	2017	2016
<b>Liquidez</b>	79,49%	73,01%	204,23%
<b>Solvencia</b>	251,54%	262,01%	247,66%
<b>Endeudamiento</b>	65,99%	61,72%	67,72%
<b>Coste de captación de recursos no remunerados</b>	3,38%	3,49%	3,14%

Fuente: elaboración propia

Analizando la liquidez, observamos que tanto en 2017 como en 2018 los datos son similares con un 73,01% y un 79,49%, en cambio en el 2016 la liquidez es del 204,23%. La explicación de esta elevada liquidez en 2016 se debe a que disponía de inversiones financieras por un valor bastante elevado, lo cual es positivo y lo más adecuado ya que este ratio debe oscilar entre 150% y 200%. Durante los ejercicios de 2017 y 2018 la entidad dispone de una baja liquidez, por lo que puede encontrar problemas en el pago de ciertas deudas en el corto plazo, aunque como ya explicamos en uno de los apartados anteriores la partida ingresos de proyectos pendientes de imputar al resultado suponen una gran cantidad monetaria y no pueden entenderse como un pasivo para el ejercicio económico si no como un dinero reservado para proyectos sin finalizar o sin empezar que si estén previstos para ejercicios posteriores.

En cuanto a la solvencia, en todos los ejercicios dispone de una holgada capacidad para hacer frente a las deudas en el largo plazo. La razón principal es que la entidad no dispone de ninguna partida en el pasivo no corriente a excepción del año 2018 en el que registró una provisión de 73.168€, la cual tampoco es muy alta.

Estos dos ratios no cabe analizarlos de una manera individual, por lo tanto, podemos concluir que la empresa no va a tener ningún problema en el largo plazo para el pago de las deudas, pudiendo tener en el corto cierto problemas de liquidez, pero disponiendo de la capacidad para reclasificar deudas del corto al largo plazo por su nulo o muy bajo pasivo no corriente, otra opción sería vender parte de su activo no corriente aunque no es la más recomendable debido a que no podría continuar ejerciendo su actividad, como última propuesta podría cancelar sus inversiones financieras, aunque esto le supondría una penalización sobre el capital invertido.

Los niveles de endeudamiento en los que se encuentra la empresa podemos considerarlos adecuados, en los tres ejercicios prácticamente se mantienen en los mismos valores, y la entidad está empleando correctamente la financiación ajena respecto a sus fondos propios. En cualquier caso, la mayor parte del pasivo corriente se corresponde con ingresos de proyectos pendientes de imputarse al resultado, por lo tanto, la entidad apenas dispone de financiación ajena destacando la importancia de las deudas que tiene con acreedores comerciales. En el caso de la fundación y siendo su objetivo claro el de colaborar con la comunidad universitaria, podemos considerar que financieramente dispone de unas cuentas saneadas, con un amplio margen en reservas en caso de tener pérdidas en alguno de los ejercicios económicos como ha sido el caso del 2018.

Respecto al coste de captación de recursos no remunerados hemos considerado la partida Publicidad, propaganda y relaciones públicas dentro de los servicios exteriores, como los gastos propios de la captación. Los ingresos captados serán los que se incluyen en la partida Ingresos de promociones, patrocinadores y colaboradores. En cualquier caso, el coste de captación es muy bajo, por lo tanto, van a conseguir un porcentaje de captación

muy elevado empleando muy pocos recursos, como puede observarse en los valores que arroja la ratio, que se mantienen en torno al 3 y 3,5% durante los 3 ejercicios.

### 3.3.4. Indicadores de transparencia

Mediante estos indicadores se va a mostrar la cantidad de información que se facilitará respecto a su entidad, atendiendo siempre a las siguientes características: relevante, fiable, completa, comprensible y de fácil acceso para cualquier miembro con intereses en la organización.

Según la Coordinadora de ONG para el desarrollo en España “servirán para que rindan cuentas y den información a su base social y al público en general de los aspectos relevantes de su ser y de su hacer.” (Coordinadora de ONG para el Desarrollo, 2012)

Respecto a la rendición de cuentas, según (Gray, 1996) la define como “el deber de informar de las políticas y actuaciones de la organización, de justificar sus actos y de someterse a cualquier tipo de control adecuado para verificar la consistencia de la información.”

Se proponen los siguientes indicadores:

-De funcionamiento del órgano de gobierno: estos indicadores tratarán de representar el desempeño de los diferentes órganos de gobierno, para ello, medirán las reuniones que realicen anualmente, así como, la duración de los mandatos y si existe una renovación de estos.

-De difusión de la información: indicadores que muestren que los fines y los valores de la sociedad sean difundidos con claridad y que tanto usuarios, miembros y el resto de población en general los conozcan.

#### 3.3.4.1. De funcionamiento del órgano de gobierno

- Composición de los órganos de gobierno: en los Estatutos de la fundación define cuales son los órganos de gobierno y la composición del Patronato. El Patronato que será el máximo órgano de gobierno y de representación de la Fundación estará compuesto por patronos natos y patronos electos.
  - Patronos natos: serán aquellos que siempre formen parte del Patronato y serán nombrados en función de los cargos que representen en la propia Universidad de Valladolid
  - Patronos electos: serán elegidos y deben cumplir ciertas condiciones.
- Frecuencia de reuniones de los órganos de gobierno

$$\frac{N^{\circ} \text{ de reuniones celebradas anuales}}{N^{\circ} \text{ mínimo legal de reuniones}} \times 100$$

Respecto a las reuniones celebradas solo disponemos de los datos del año 2018, por lo tanto, calcularemos la frecuencia de las reuniones en función de sus dos órganos de gobierno, que son el Patronato y el Consejo ejecutivo.

-Patronato: según los estatutos el número mínimo de reuniones que deben celebrarse serían 2 en este caso, se han celebrado 4, por lo tanto, se cumplen los mínimos establecidos, y el indicador nos arroja un dato del 200%.

-Consejo ejecutivo: no existe un mínimo legal pudiendo celebrarse todas aquellas que fueran necesarias. En este caso, se han celebrado 3.

- Proporción de miembros de los órganos de gobierno con remuneración<sup>3</sup>

$$\frac{N^{\circ} \text{ de miembros que reciben remuneración}}{N^{\circ} \text{ de miembros que reciben remuneración}} \times 100$$

Tal y como menciona en sus estatutos, los miembros de los órganos de gobierno no reciben ningún tipo de remuneración.

- Caducidad de mandato en los órganos de gobierno: periodo de tiempo en el que permanecerán en el cargo los órganos de gobierno, sin exceder el tiempo máximo establecido en los estatutos.

Patronato: los patronos natos desempeñarán sus funciones hasta que ocupen el cargo que dispongan en la Universidad de Valladolid, los patronos electos desempeñarán sus funciones durante 4 años pudiendo ser reelegidos sin ningún tipo de limitación.

-En el año 2016 cesaron cinco patronos, dos sustituidos ese mismo año y los otros tres a lo largo de 2017.

-En el año 2017 fueron nombrados seis patronos, los tres que quedaron pendientes en el 2016 por su baja y otros tres que causaron baja en 2017.

-En el año 2018 se produjeron nueve cambios en los órganos de gobierno, habiendo sustituido prácticamente todos los principales puestos de gobierno, debido a las elecciones que se llevaron a cabo en la Universidad de Valladolid. Por lo tanto, los patronos natos cambiaron.

#### 3.3.4.2. De difusión de la información

- Publicación de los fines y valores éticos: los fines pueden encontrarse en los Estatutos, concretamente en su Art.5. Su misión principal va a consistir en cooperar junto a la Universidad de Valladolid para desarrollar y mejorar la docencia, la investigación, el estudio, la ciencia, la cultura y el deporte, acercando tanto a estudiantes y titulados al mercado laboral y siempre siguiendo unos principios que aseguren el mantenimiento de la salud, el medio ambiente y el patrimonio cultural.
- Publicación de las cuentas anuales: las cuentas anuales son publicadas en la página web de la Fundación, por tanto, cumple con los requisitos de transparencia exigidos.

#### 3.3.5. Indicadores de proyectos

Tratarán de ofrecer información sobre las actividades o proyectos que lleva a cabo la entidad, analizando su incidencia y nivel de calidad.

Se analizarán los siguientes indicadores:

-Indicadores de actividad: mide la actividad a través de la atención de los usuarios. (AECA, 2012)

##### 3.3.5.1. Indicadores de actividad

- Usuarios atendidos por programas: medir de manera ponderada el nº de usuarios atendidos en los diferentes programas.

$$\frac{N^{\circ} \text{ usuarios program. 1} + N^{\circ} \text{ usuario program. 2.} + N^{\circ} \text{ usuarios program. n}}{N^{\circ} \text{ de programas}}$$

<sup>3</sup> Excluidos gastos reembolsados y retribuciones ajenas al ejercicio de funciones de gobierno

Concretamente la entidad lleva a cabo 6 actividades diferentes, en la primera “Promoción y gestión de transferencia del conocimiento e innovación” no existen ni usuarios ni beneficiarios o no es posible cuantificarlos, por lo tanto, no se tendrá en cuenta para el análisis de la ratio. En la última, “Servicios centrales” tampoco existen usuarios ni beneficiarios ya que se encargan de las gestiones económicas y administrativas para el correcto funcionamiento de la entidad y del resto de actividades, por lo tanto, tampoco se tendrán en cuenta en el análisis de la ratio.

**Tabla 23. Usuarios atendidos**

	2018	2017	2016
<b>Usuarios atendidos</b>	4.904,25	4.804,25	4.028,5

Fuente: elaboración propia

Estos datos representarían la media de usuarios o beneficiarios atendidos en las diferentes actividades.

- Variación anual de personas usuarias atendidas: Medir el incremento o disminución del número de usuarios atendidos en el conjunto de programas de un año respecto a otro.

$$\frac{\text{Usuarios atendidos en el año } n - \text{Usuarios atendidos en el año } n - 1}{\text{Usuarios atendidos en el año } n - 1} \times 100$$

Solo hemos calculado para el año 2018 y 2017, ya que no se tenían los datos completos del año 2015 para calcular la variación en el 2016.

**Tabla 24. Variación anual de personas usuarias atendidas**

	2018	2017
<b>Variación</b>	2,08%	19,26%

Fuente: elaboración propia

En ambos años se produjo una variación positiva, lo que quiere decir que se atendieron un mayor número de usuarios, con lo que la incidencia ha aumentado.

## CONCLUSIONES

El Tercer Sector ha ido adquiriendo importancia en los últimos años, ya que ha permitido atender necesidades sociales concretas que al Sector Público se le escapan, principalmente está formado por entidades privadas que no persiguen el lucro. Atendiendo a los datos extraídos del estudio realizado por CEPES y dada la poca información que nos ofrecía el INE hemos podido conocer de una manera cuantitativa la composición de la Economía Social en España.

Respecto a la distribución en función del tipo de entidades encontramos que las más importantes serían las asociaciones y fundaciones que representan el 53,2% del total, las cooperativas el 32,8% y los restantes serían otro tipo de entidades que por su representación no mencionaremos. El peso de la economía social en el tejido productivo supone el 6,1% sobre el total de empresas y aportan el 10% del PIB, por lo tanto, no se deben despreciar y se debe tener más en cuenta su labor, ya que no solo aporta un beneficio social que en muchos casos es difícilmente cuantificable, sino que además proporciona un amplio número de empleos, así como una aportación importante a la economía del país.

Para responder al objetivo principal que planteamos en este trabajo hemos desarrollado de una manera sintetizada el Plan contable de entidades sin fines lucrativos, y esto ha permitido mostrar las diferencias entre el PGC y este plan de carácter especial que solo es apto para aquellas entidades sin fines lucrativos, esto quiere decir, que será de aplicación obligatoria para las asociaciones declaradas de utilidad pública y las fundaciones de competencia estatal pudiendo realizarle de manera voluntaria todas aquellas entidades que no persigan el lucro, siendo interesante su ejecución para mantener un control financiero y contable.

Las cuentas anuales obligatorias van a ser diferentes, encontrándonos que solo van a tener obligación de realizar las siguientes: Balance, cuenta de resultados, memoria.

Mientras que las empresas lucrativas van a realizar Balance, cuenta de pérdidas y ganancias, memoria, estado de cambios en el patrimonio neto y estados de flujos de efectivo. A pesar de omitir dos de los estados contables, el estado de cambios en el patrimonio neto se mostrará en la cuenta de resultados y el estado de flujos de efectivo podrá realizarse de manera voluntaria y se incluirá en un apartado de la Memoria.

Lo que realmente es interesante, son las diferencias en cuanto a criterios de valoración, encontrándonos con una distinción importante respecto a su inmovilizado material que serán aquellos bienes de inmovilizado generadores de flujo de efectivo y no generadores de flujo de efectivo, es decir, aquellos que persigan el beneficio económico y aquellos con los que no se pretenda conseguir, siendo obligatoria su separación en este plan contable. Además, de la inclusión de los bienes de patrimonio histórico como bienes con unas características únicas que deben preservarse por su aportación artística y cultural. Otra de las particularidades que hemos podido conocer está relacionada con el Impuesto de Sociedades y es que en la mayoría de las ocasiones pueden acogerse de manera exclusiva al menor pago del impuesto corriente, así como la exención en el pago de determinados tributos locales.

También existen diferencias en torno a las subvenciones, donaciones y legados, siendo necesario tener en cuenta el carácter reintegrable o no reintegrable de las mismas para su contabilización.

Para finalizar y comprender mejor contablemente estas entidades se realizaron diversos indicadores de gestión que en muchos casos solo son aplicables a las ESFL, para ello, se analizó la FUNGE, que actúa como colaboradora directa de la universidad y proporciona diversas ayudas en diferentes ámbitos relacionados con la investigación universitaria, la inserción laboral, la formación, etc. La cual nos pareció interesante por las aportaciones en el ámbito universitario que permiten a los estudiantes y egresados obtener determinadas ayudas económicas, así como servir de puente en la inserción al mundo laboral.

Tras su análisis hemos comprendido que dispone de unas cuentas saneadas y que su funcionamiento está íntimamente relacionado a la UVA, no pudiendo funcionar de una manera autónoma a la misma. La mayoría de sus ingresos provienen de las subvenciones y donaciones que reciben, una gran parte procedente de manera estatal y la otra por las aportaciones de empresas privadas y los usuarios. De una manera peculiar y poco común para estas entidades una gran parte de su efectivo se encuentra invertido en determinadas bolsas de valores, así como en fondos de inversión, que les permiten generar un cierto rendimiento económico pensando siempre en el largo plazo. La mayoría de su pasivo se encuentra en el corto plazo y dispone de liquidez suficiente para hacerlo frente, además de un amplio margen en reservas.

Estas entidades deben encontrarse blindadas financieramente para garantizar su continuidad y no dejar sin protección a estos sectores de la sociedad más vulnerables y que requieren un mayor apoyo.

## BIBLIOGRAFÍA

- AECA. (2012). *Documento N° 3. Indicadores para Entidades Sin Fines Lucrativos*. Madrid.
- AECA. (2016). *Documento n° 2. Los Estados Financieros de las Entidades Sin Fines Lucrativos*. Madrid.
- Chaves, R., & Sajardo Moreno, A. (2006). Balance y tendencias en la investigación sobre Tercer Sector no lucrativo. Especial referencia al caso español. *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*.
- Comisión Europea. (2001). *Libro verde para el fomento de un marco europeo para la responsabilidad social de las empresas*. Bruselas.
- Consejo Valón de Economía Social. (1990). *Rapport a l'Executif Regional Wallon sur le sec-teur de l'économie sociale*. Namur.
- Coordinadora de ONG para el Desarrollo. (2012). *Indicadores de transparencia y buen gobierno*. Madrid: Publicaciones Coordinadora.
- Gabinete técnico del CEF. (2013). *Plan de contabilidad de las entidades sin fines lucrativos*. Madrid: Centro de estudios financieros.
- Gómez Crespo, M., & Cobo, A. (2019). *Informe de elaboración del Directorio del Tercer Sector de Acción Social*. Madrid.
- Gray, R. e. (1996). *Accounting and accountability, changes and challenges in corporate and environmental reporting*. Nueva York: Prentice Hall.
- IGAE. (2007). *Indicadores de gestión en el ámbito del Sector Público*.
- Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. (26 de Marzo de 2013). BOE 86. *Plan de Contabilidad de las Entidades sin fines lucrativos*. Madrid, Madrid, España.
- Plataforma de ONG de Acción Social. (2019). *El Tercer Sector de Acción Social en España 2019. Nuevos horizontes para un nuevo contexto sociopolítico*.
- Real Decreto 1337/2005. (11 de Noviembre de 2005). *Reglamento de fundaciones de competencia estatal*. Madrid, Madrid, España.
- Real Decreto 1491/2011. (24 de Octubre de 2011). *Normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos*. Madrid, Madrid, España.
- Real Decreto 1514/2007. (16 de Noviembre de 2007). *Plan General de Contabilidad*. Madrid, Madrid, España.
- Romano Aparicio, J. (2018). *Manual Contable de Entidades no Lucrativas*. Madrid: C. de E. Financieros.
- Salamon, L. M., & Anheier, H. K. (1996). *The international Classification of Nonprofit Organizations: ICNPO-Revision 1, 1996*. Baltimore: The Johns Hopkins University Institute for Policy Studies.
- Socías Salvá, A., Herranz Bascones, R., Horrach Roselló, P., & Mulet Forteza, C. (2013). *Contabilidad de entidades sin fines lucrativos: Nociones básicos, el PGC de 2011 y análisis contable*. Pirámide.