



Universidad de Jaén

Facultad de Ciencias Sociales
y Jurídicas

Trabajo Fin de Grado

LA CONTABILIDAD EN ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS

Alumno: Pedro Jesús Moreno Soriano

Junio, 2019

Índice

1.	RESUMEN.....	3
2.	ABSTRACT	3
3.	HISTORIA DE LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS.	4
4.	SECTORES ECONÓMICOS EN BASE A LA PROPIEDAD.	6
5.	PRINCIPALES DIFERENCIAS ENTRE UNA ENTIDAD LUCRATIVA Y UNA ENTIDAD SIN FINES LUCRATIVO.	7
6.	¿PORQUE NECESITAN UN TRATAMIENTO CONTABLE DIFERENCIADO?	8
7.	ADAPTACIÓN DEL PLAN GENERAL CONTABLE.....	9
8.	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.	11
8.1.	MARCO CONCEPTUAL DE LA CONTABILIDAD.	12
8.2.	Normas y registro de valoración.	15
9.	ELABORACIÓN DE CUENTAS ANUALES. NORMATIVA.....	19
9.1.	Documentos que integran las cuentas anuales.	20
9.2.	Formulación de las Cuentas Anuales	25
9.3.	Estructura de las Cuentas Anuales.	26
9.4.	Normas comunes al balance y la cuenta de resultados.....	26
9.5.	Balance.....	26
9.6.	Cuenta de Resultados.	27
9.7.	Memoria	29
9.8.	Información sobre el flujo de efectivo	30
9.9.	Cifra anual de negocio.....	30
10.	CASO PRÁCTICO.	31
11.	CONCLUSIONES	43
12.	BIBLIOGRAFÍA.....	44

1. RESUMEN

En este Trabajo Fin de Grado se va a tratar la normativa contable existente para casos especiales como es de las Entidades Sin Fines Lucrativos (en adelante ESFL). Si una característica esencial tiene las organizaciones es que su finalidad y/o objeto social, no está el de la obtención de beneficio, de ahí que su cuenta de Pérdidas y Ganancias poco reporte al equipo de dirección.

Más bien la orientación de estas Entidades está dirigida a la consecución de los fines sociales para la que fueron constituidas y a garantizar una estabilidad que puedan perpetuarla en el tiempo.

Además otra de las casuísticas que hace que estas Entidades sean más complejas es que entre sus actividades para la obtención de beneficios no está la mera actividad mercantil o actividad productiva, sino que estas entidades para generar y conseguir riqueza basan muchas de sus actividades en donaciones o subvenciones que le son concedidas, por lo que la actividad empresarial pura no suele estar presente estas entidades.

Debido a las casuísticas especiales de las ESFL, la normativa contable respecto a estas tuvo que ser regulada, quedó formulada en el Real Decreto 1491/2011 del 24 de octubre, en el que se adapta el Plan General de Contabilidad de 2007 al funcionamiento y casuística de las ESFL.

2. ABSTRACT

In this Final Degree Project, the existing accounting regulations for special cases, such as Non Profit Organizations (hereinafter ESFL), will be discussed. If an essential characteristic of organizations is that their purpose, among their corporate purpose, is not that of obtaining benefits, that is why their Profit and Loss account does not report to the management team.

Rather the orientation of these Entities is aimed at achieving the social purposes for which they were established and to ensure stability that can perpetuate it over time.

In addition, another case that makes these entities more complex is that among their activities to obtain benefits is not the mere commercial activity or productive activity, but these entities to generate and get wealth based many of their activities in donations or subsidies that are granted, so that pure business activity is not usually present these entities.

Due to the special caseload of the ESFL, the accounting regulations regarding these had to be regulated, it was regulated by Royal Decree 1491/2011 of October 24, in which the General Accounting Plan of 2007 is adapted to the operation and casuistry of the ESFL.

3. HISTORIA DE LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS.

Aunque en la actualidad es del todo común encontrarnos con ESFL, no es hasta la finalización de la Primera Guerra Mundial, con la incorporación a la economía las políticas e ideas del pensamiento keynesiano cuando se empieza a hablar del llamado Estado del Bienestar, con la idea estabilizadora del Estado y una redistribución justa de la renta.

Un primer ejemplo de las primeras ESFL son las entidades religiosas, que ya antes de esta primer inclusión de la idea del Estado del Bienestar ya existían como organizaciones, solo que la regulación de estas todavía no se había empezado a gestar. Otro ejemplo de las primeras ESFL podemos verlo en Cruz Roja que nace en 1863 y se expande por el mundo con la firma de convenios internacionales o incluso otras instituciones de ayuda económica como los Montes de Piedad. En España tiene el boom a comienzo de los años ochenta, con el fin de la dictadura, la apertura de España al exterior y el fin de la prohibición del asociacionismo, estando reconocida la existencia de Fundaciones y Asociaciones en la Constitución de 1978.

Es al comiendo de la década de los setenta cuando empieza el estudio de este sector, varios son los académicos que detectaron la existencia de esta forma de organización y es que cada vez era mayor el peso económico y social que éstas entidades tenían y cada vez mayor su proliferación. Todas estas comparten consigo una definición poco clara debido a la gran diversidad de términos con los se puede denominar estas entidades.

Aunque todas están “bajo la denominación” de Entidades Sin Fines Lucrativos, podemos encontrarnos con; Organizaciones no Gubernamentales, Tercer Sector, Organizaciones Sin Ánimo de Lucro, Sector no Lucrativo, Economía Social o Sector Independiente entre otras definiciones.

Todos estos términos vienen a ser lo mismo en su naturaleza, pero al final enfatizan más con una actividad o sector, de ahí que vayan cogiendo distintas definiciones. Todas se caracterizan por primar los fines de interés general o social, sobre los intereses particulares, son entidades de carácter privado y con propia autonomía frente a intereses particulares o poderes públicos, pueden generar benéficos pero estos tienen que estar dirigidos a la retroalimentación de la entidad, no pudiéndose repartir de forma particular entre sus componentes, para conseguir así la sostenibilidad de la entidad y la consecución de sus fines sociales.

Tanto en la actualidad como en los años de crisis o recesión economía, estas entidades han desempeñado un papel fundamental, dando respuesta a las necesidades sociales, buscando mejorar el día a día de personas con necesidades y cubriendo la parte que el Sector Público, Político y Lucrativo no afronta y deja un lado.

Son muchas las formas de organización de ESFL tienen, pero la ley podemos encontrar la siguiente clasificación:

Ley 49/2002, de 23 de diciembre de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo: Artículo 2: “Entidades sin fines lucrativos”:¹

Se consideran entidades sin fines lucrativos a efectos de esta Ley, siempre que cumplan los requisitos establecidos en el artículo siguiente:

- Las fundaciones.
- Las asociaciones declaradas de utilidad pública.
- Las organizaciones no gubernamentales de desarrollo a que se refiere la Ley

¹ Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

23/1998, de 7 de julio, de Cooperación Internacional para el Desarrollo, siempre que tengan alguna de las formas jurídicas a que se refieren los párrafos anteriores.

- Las delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones.
- Las federaciones deportivas españolas, las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico integradas en aquéllas, el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español.
- Las federaciones y asociaciones de las entidades sin fines lucrativos a que se refieren los párrafos anteriores.

4. SECTORES ECONÓMICOS EN BASE A LA PROPIEDAD.

Varios son los agentes económicos que actúan, pero con el fin de delimitar el plano de actuación y partiendo de la propiedad de su capital, Cabra Luna (1993)², las clasifica en:

- Sector Público, promovido por iniciativa pública. Lo forma las Administraciones Públicas, el Estado, Comunidades Autónomas, Diputaciones, Ayuntamientos, Empresas públicas, etc. El control lo ejercen los representantes elegidos por la sociedad.
- Sector Privado Mercantil, promovido por iniciativa privada. Está formado por las entidades o empresas con ánimo de lucro y que son controladas por una propiedad privada.
- Sector Privado no Lucrativo, promovido por iniciativa social. Suele ser denominado tercer sector, está formado por entidades de carácter social, que no pertenecen a las anteriores y con más complejidad que estos. En este sector se elimina el lucro del anterior, dándole a la entidad una seña de identidad como son las necesidades sociales, que las anteriores no pueden cubrir.

Con esta clasificación, con el fin de una clara diferenciación, se pretende dejar claro cuáles son los sectores por los que está formada una economía, para así evitar cualquier tipo de confusión a lo largo de este trabajo.

² Miguel Ángel Cabra de Luna. El tercer sector en España. Ámbito, tamaño y perspectivas.

5. PRINCIPALES DIFERENCIAS ENTRE UNA ENTIDAD LUCRATIVA Y UNA ENTIDAD SIN FINES LUCRATIVO.

Aunque como principal diferencia siempre está y estará que la Entidad Lucrativa (EL) persigue el lucro y la ESFL no persigue el lucro, se pueden observar muchas más diferencias entre estas³:

- Las EL están compuestas por capital privado, lo cual las convierten en tangibles y valorables y tienen un o unos propietarios detrás y aunque las ESFL también están compuestas por capital privado, pero este no responde a los intereses de uno o varios propietarios sino al interés general de la sociedad y es gestionado por personas independientes de este capital y muy frecuentemente de manera altruista.
- Las EL están integradas por accionistas o dueños de estas, las ESFL están formadas por patrocinadores o voluntarios.
- En las EL el ámbito de actuación varía en función del mercado y la obtención de obtener beneficios, mientras que en las ESFL se actúa por interés general o si se hace de forma particular, se hace atendiendo unos intereses sociales claros.
- Mientras que en las EL el cliente es libre de elegir el producto o servicio ofertado, en las ESFL el cliente o usuario pueden ser los mismos que forman la USFL cuando la entidad no lucrativa es de carácter general o está enmarcada en su marco de actuación o bien el usuario o cliente no puede acceder a las EL y por lo tanto se tiene que quedar con el recursos que ofrece la ESFL.
- En EL la normativa contable es veraz y contratable, midiéndose así el resultado de la actividad económica respecto a la normativa vigente, mientras que en las ESFL esta medición es más difícil ya que no solo pueden tenerse en cuenta los aspecto contables a la hora de medir el beneficio de esta.

³ Elaboración propia, consulta de fuentes:

Manual práctico de contabilidad en las Entidades Sin Fines Lucrativos tras la entrada en vigor de los nuevos PGC de 2007

Autor. Clara Farto Marcos. CONTABILIDAD DE LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVO
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.

Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad

- En las EL la fijación de precios se baja en el mercado y los costes directo e indirecto que los productos soportan, sin embargo en las ESFL este precio suele ser normalmente inferior a coste o igual a este, ya que no se pretende obtener un beneficio por este, sino cubrir costes para continuar con la labor social.

6. ¿PORQUE NECESITAN UN TRATAMIENTO CONTABLE DIFERENCIADO?

Como estamos viendo muchas son las diferencias que se aprecian entre ambas entidades, de estas diferencias se puede deducir por qué se ha de utilizar un tratamiento contable diferenciado, de hecho, habrá que observar sus diferencias para comprender este tratamiento diferenciador. Tratando como base la Adaptación del PGC y el PGC General, además del artículo de *Ángel Luís Martínez Sánchez*, en la web www.ineaf.es con fecha 30/10/2018, podemos observar diferencias como⁴:

- a) Son un sector en constante crecimiento y muy dinámico, por lo que tienen que ser tomados en consideración.
- b) En las ESFL emplean un activo que es de participación pública o por lo menos no pertenece a una persona o sociedad, por lo tanto no es de clara procedencia, no es un activo generador de flujo de efectivo, por tanto *posee una finalidad distinta a la de generar rendimiento comercial, como pueden ser los flujos económicos sociales que generan dichos activo*⁵, por lo tanto presenta un tratamiento contable diferenciado.
- c) Entre los principales ingresos de las ESFL destacan las donaciones o subvenciones, un ingreso que no viene de la actividad del Activo empleado.
- d) No se encuentra el lucro entre sus indicadores positivos, por lo que es más conveniente conocer la situación financiera que los resultados obtenidos.
- e) Al no existir el lucro, los objetivos son sociales, son servicios prestados, servicios atendidos, que son difíciles de puntuar y valorar.
- f) Los ingresos que reciben las ESFL no pretenden generar beneficios económicos, por lo que los resultados obtenidos de esos ingresos no se pueden cuantificar por beneficios económicos sino por beneficios sociales.

⁴ Ángel Luís Martínez Sánchez

⁵ <https://www.iberley.es/practicos/caso-practico-entidades-fines-lucro-inmovilizado-cedido-entidad-contraprestacion-70180>

- g) Las donaciones recibida por las ESFL son sin carácter retributivo por lo que el donante pierde cualquier derecho a devolución y a contraprestación por esa capital donado.
- h) No existen participaciones que pueden ser vendidas, por lo que no se puede transferir una ESFL, es más, incluso en una liquidación de la ESFL no se puede repartir el valor de sus Activos.
- i) En caso de que los ingresos superen a los gastos, el excedente no se puede repartir, sino que debe ser reinvertido en la ESFL

Todos estos motivos y muchos más hacen pensar que son muchas las diferencias que existen entre una ESFL y una EL, por lo que hay motivos para establecer un marco conceptual propio para estas ESFL, ya que las pequeñas adaptaciones del PGC no son suficientes para toda esta casuística.

7. ADAPTACIÓN DEL PLAN GENERAL CONTABLE.

Hasta la regulación que existe actualmente, como he dicho antes, las ESFL no contaban con un marco legislativo que las amparasen y las regularan. La normativa contable no era concreta, abstracta y no respondía a las necesidades que estas entidades venían prestando.

No fue hasta que el 1996, cuando la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), que tenía encomendada la misión de realizar informes y estudios, desvió su foco de atención de las entidades lucrativas y lo puso en las entidades sin ánimo de lucro o tercer sector.

De aquí nace un primer informe en el que ponen su visión sobre estas entidades, sobre su contabilidad y su particularidad, convirtiéndose este en una primera llamada de atención sobre este sector y de gran repercusión en las entidades de este sector, teniendo una gran acogida y llegándose a crear una comisión de estudios que se dedicase a este tema exclusivamente.

Una primera aproxima a la adaptación actual, fue la llegada de una normativa contable, que consistía en una adaptación de las normas contables que estaban en vigor con el *Real Decreto 776/1998, de 30 de abril, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y las normas de información presupuestaria de estas entidades*⁶, que aunque no fue reforma integrar y acorde al funcionamiento de las ESFL sentó las bases jurídicas y de trabajo que se han venido realizando.

En el año 2002, el ICAC junto al Ministerio de Economía redacta el *INFORME SOBRE LA SITUACIÓN ACTUAL DE LA CONTABILIDAD EN ESPAÑA Y LÍNEAS BÁSICAS PARA ABORDAR SU REFORMA*⁷ o el también conocido como Libro Blanco de la Reforma de la Contabilidad. En él se aborda toda la problemática que la contabilidad española estaba soportando, de cómo no esta no se estaba adaptando las nuevas corrientes contables mundiales, que este ellas se encontraban la ESFL. En este Libro se habla de la necesidad de un tratamiento contable diferenciado, entre otros motivos, se basaba en la no existencia de lucro entre sus fines, el no obtener beneficio. Se señalaba la importancia que tenían estas Entidades en analizar los compromisos sociales más que el beneficio o como conseguir una estabilidad sostenida en el tiempo sin incurrir en beneficios y/o lucro.

Con esta legislación llega el actual Plan General de Contabilidad aprobado en 2007, en el cual, una vez más, no se tienen en cuenta las particularidades de las ESFL y que recoge en la disposición transitoria quinta que:

1. *Con carácter general, las adaptaciones sectoriales y otras disposiciones de desarrollo en materia contable en vigor a la fecha de publicación de este real decreto seguirán aplicándose en todo aquello que no se oponga a lo dispuesto en el Código de Comercio, Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada, disposiciones específicas y en el presente Plan General de Contabilidad.*

⁶ *Real Decreto 776/1998, de 30 de abril*

⁷ ICAC, (Libro Blanco para la reforma de la contabilidad en España)

En particular, las entidades que realicen actividades no mercantiles que vengan obligadas por sus disposiciones específicas, a aplicar alguna adaptación del Plan General de Contabilidad, seguirán aplicando sus respectivas normas de adaptación en los términos dispuestos en el párrafo anterior, debiendo aplicar los contenidos del Plan General de Contabilidad o, en su caso, del Plan General de Contabilidad de PYMES en todos aquellos aspectos que han sido modificados. Se deberán respetar en todo caso las particularidades que en relación con la contabilidad de dichas entidades establezcan, en su caso, sus disposiciones específicas.⁸

Al final, en el 2011, fruto del trabajo del ICAC, de grupos de trabajo independientes y la presión de las ESFL, se aprueba el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y el modelo de plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos.

Aunque este Real Decreto no regula todas las operaciones contables, sino que solo considera aquellas que son más habituales para el sector, si ha servido para poner legislación sobre estas Entidades.

8. REAL DECRETO 1491/2011, DE 24 DE OCTUBRE, POR EL QUE SE APRUEBAN LAS NORMAS DE ADAPTACIÓN DEL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD A LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS Y EL MODELO DE PLAN DE ACTUACIÓN DE LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS.

Como venimos diciendo con esta normativa se pretende dar un propio a aquellos aspectos característicos de las ESFL, teniendo en cuenta la diversidad de actividad que se realizan y la normativa impuesta.

Esta adaptación del Plan General de Contabilidad tiene la misma estructura que este, y en ella se recogen solo los aspectos específicos de las ESFL, es decir, las que están

⁸ ICAC. Boicac nº 73/2008 Consulta 1

ligada al cumplimiento de sus fines sociales, sin ánimo de lucro y con independencia de la actividad que se está desarrollando.

El tratamiento contable que el resto de diferentes hechos contables no específicos que se produzcan, no presentaran diferencial alguna con lo previsto en el Plan General de Contabilidad.

Esta adaptación se divide en cinco partes, que serán analizadas con detenimiento intentando de explicar la diferencia que guarda con el PGC.

1. Marco Conceptual de la Contabilidad
2. Normas de registro y valoración.
3. Cuentas anuales.
4. Cuadro de cuentas.
5. Definiciones y relaciones contables.

8.1. MARCO CONCEPTUAL DE LA CONTABILIDAD.

El Marco Conceptual de las ESFL recoge una realidad distinta del marco de que viene adapto, aunque podemos entender que este por ser una base del anterior guarda una relación con este.

Este Marco Conceptual recoge información que componen las cuentas anuales, los criterios contables y los principios tienen que conducir a que las cuentas anuales reflejen una imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad.

Este Marco Conceptual, como el general, recoge las siete partes en las que se divide:

1. Cuentas anuales: Imagen fiel.
2. Requisitos de la información a incluir en las cuentas anuales.
3. Principios contables. (Sin variaciones importantes)
4. Elementos de las cuentas anuales.
5. Criterios de registro o reconocimiento contable de los elementos de las cuentas anuales. (Sin variaciones importantes)
6. Criterios de valoración.
7. Principios y normas de contabilidad generalmente aceptados. (Sin variaciones importantes)

- **Cuentas anuales: Imagen fiel:** el Marco Conceptual establece que, “*Las cuentas anuales de una pequeña y mediana entidad no lucrativa comprenden el balance, la cuenta de resultados, y la memoria*”⁹, todo irá en un único que documento que formara una unidad.

El PGC establecía que las cuentas anuales estarían formadas por: balance, cuenta de pérdidas y ganancias, estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria.

Fue de gran interés y de gran discusión si en los documentos había que incluir los aumentos y disminuciones del patrimonio neto, ya que estos vienen recogidos como expresión de la variación en los recursos netos no exigibles que están disponibles para la entidad en el ejercicio. La otra opinión era la de seguir con el modelo regulado para las empresas.

Para la mayoría del grupo, la mejor opción, la que recogía la imagen fiel era la recogida en la primera opción. Por tanto, estos como el flujo de efectivo, aparecen en la memoria, teniendo un apartado dentro de ella y haciendo comentarios de lo acontecido en el ejercicio.

Las cuentas anuales, en ambos casos, reflejan una imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de las variaciones en el patrimonio neto.

- **Requisitos de la información a incluir en las cuentas anuales:** como al igual que en las entidades lucrativas, la información que las ESFL incluyen en las

⁹ <https://www.iberley.es/temas/entidades-fines-lucrativos-38881>

cuentas anuales tienen que ser relevante y fiable, relevante cuando es útil para tomar decisiones y fiables como no tiene errores y es neutral.

- **Principios contables:** estos son los mismos en ambos casos, por lo que no se podrá comparar uno con el otro.
- **Elementos de las cuentas anuales:** respecto a este apartado aparece una nueva redacción de los elementos que componen las cuentas anuales: activo, pasivo, patrimonio neto, ingresos y gastos.

En la definición de activo y teniendo en cuenta la naturaleza social de las ESFL, se sustituye la referencia respecto del logro de objetivos o rendimientos económicos, por la obtención de *“rendimientos aprovechables en la actividad futura.”*¹⁰

En los demás elementos la definición es muy parecida entre ambos planes, incluyéndose matices como que en el Patrimonio Neto en el ESFL se introduce “fundadores o asociados” en vez de “socios o propietarios”, además de incluir “dotación fundacional o fondo social”.

En el concepto de gastos se obvia las distribuciones monetarias a los socios o propietarios y en los ingresos aparecerán las aportaciones monetarias de los socios.

- **Criterios de valoración:** no se aprecian diferencias en ambos Planes Generales hasta llegar al coste de reposición, que aparece únicamente en la Adaptación, es lo, sería el precio que se tiene que pagar si adquiriese un activo con la misma productiva o potencial de uso, quitándole la amortización acumulada ya ejecutada.

Con el objetivo de que se puede comparar la información económico-financiera de la actividad que realiza, el Código de Comercio marca que los criterios contables que deben ser aplicados por las ESFL no difieran de las entidades lucrativas.

¹⁰ Resolución de 26 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se aprueba el Plan de Contabilidad de pequeñas y medianas entidades sin fines lucrativos.

- **Principios y normas de contabilidad generalmente aceptados:** en ambos casos, estos principios y normas son los mismos.

8.2. NORMAS Y REGISTRO DE VALORACIÓN.

Al igual que en Plan General aquí se tratarán las normas de registro y valoración que se aplican a las distintas transacciones, elementos del patrimonio o hechos económicos. Estos últimos son uno de los principales puntos a estudiar, ya que requieren de un tratamiento particular, ya que estos no están basados en Activos que generen flujo de efectivo, además son en los que más diferencias podemos encontrar, ya que algunas normas serán iguales. Además en la PGC el número de epígrafes es más extenso que en la Adaptación, por lo que el estudio comparativo no puede ser tan extenso como en el PGC. Entre los estudiados están:

- **Inmovilizado material no generador de flujos de efectivo:** son los destinados a la generación de flujos económicos por lo que se la entidad obtiene beneficio y ayuda a la supervivencia de esta, proporcionando beneficio social o potencian el servicio. Se les aplicarán los criterios incluidos en el PGC, como es amortización, deterioro y baja.
Puede ser por ejemplo, la ESFL tiene a su disposición dos furgonetas adaptadas para el transporte de personas con discapacidad. Los elementos de transporte son un elemento inmovilizado material no generador de flujos de efectivo ya que el transporte se realiza para el colectivo para el que este presta servicio, pero también a su vez, estas pueden utilizarse para un servicio para otro colectivo, en este caso se entiende que si funciona como un activo generador de flujo de efectivo, que se utiliza para obtener beneficio y así poder autofinanciarse.
- **Bienes de Patrimonio Histórico:** Aparece por primera vez en este Plan, en el Plan General no se contempla esta casuística. Se aplicarán en estos bienes de Patrimonio Histórico recogidos en la ley 16/1985 de 25 junio, *“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”.*¹¹

Estos se convierten en difícil solución su valoración contable, en un primer momento estos se deberán por el precio de adquisición como cualquier otro bien que sea adquirido, pero existen casos en los que es muy difícil conocer el valor real del bien, ya que por ejemplo han podido ser donados, en este caso, *“no se puedan valorar de forma fiable su precio de adquisición estará constituido por los gastos de acondicionamiento, en función de sus características originales.”*¹²

Estos bienes no serán objeto de amortización, cuando sea usado tan lentamente que su vida útil se convierta en indefinida. Las obras de artes que no tengan la calificación de Patrimonio Histórico si tendrán que someterse a su oportuna amortización.

- **Créditos y débitos de la actividad:**

- Los **créditos** tienen su origen en los ingresos generados por sus actividades, general un derecho de cobro, cuotas, subvenciones, donaciones, que habiéndose comprometido no se han devengado. También si la entidad realiza actividades comerciales, también generar un derecho de cobro por esta actividad. Como cualquier otra entidad estas también pueden tener créditos que vengan de entidades financieras como préstamos.
- Los **débitos**, se entiende por esto la concesión de ayudas y otras prestaciones que puedan ser asignadas a los beneficiarios de la entidad en cumplimiento de los fines propios.

- **Existencias:** en principio tendrán el mismo tratamiento en ambos planes, salvo cuando estas provengan de una donación, es decir, sin contraprestación, en este caso la valoración ha de hacerse contablemente por su valor razonable de compra. Generando así un gasto para la ESFL que luego repercutirá en su balance de Pérdidas y Ganancias.

¹¹ Resolución de 26 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se aprueba el Plan de Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos.

¹² Resolución de 26 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se aprueba el Plan de Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos.

Cuando las existencias estén destinadas para la entrega a los beneficiarios de la entidad, cumpliendo sus fines lucrativos, se registraran por su valor de mercado, suponiendo un gasto por el valor contable de los bienes entregados.

- **Impuesto sobre beneficios:** las ESFL funcionan igual que las sociedades mercantiles respecto al impuesto de tendrán que contabilizar como gasto el Impuesto de Sociedades. Aun cuando esto es así, dentro de la normativa existen rentas exentas respecto del Impuesto de Sociedades, como son los donativos, las cuotas de los socios, las subvenciones, cuando están destinadas a financiar actividades económicas exentas. Por lo que después de todas estas excepciones es muy probable que el Impuesto de Sociedades salga con signo negativo o saldo cero, por lo que no habrá que contabilizar el gasto que este genere.

- **Gastos e ingresos de las entidades no lucrativas:**
 - **Gastos:** con carácter general, el reconocimiento del gasto que tiene la entidad será el seguido por el criterio de devengo. Estos se contabilizaran en sus cuentas de gastos e irán a la cuenta de resultado de ejercicio. Las ayudas que pueda conceder la entidad se reconocerán en el momento en el que se apruebe se concesión. Salvo cuando esta tenga dos periodos diferentes, entonces se tendrán que reconocer el gasto imputado a cada ejercicio.
 - **Ingresos:** tendrán el tratamiento los ingresos por prestaciones de servicios, entrega de bienes, cuotas de usuarios o afiliados, ingresos por promociones para la captación de recursos, de patrocinadores y colaboradores. Los ingresos por prestación de servicios o entrega de bienes, forman parte de la financiación de las entidades ya que estas la contraprestación que reciben forma parte de sus fines sociales altruista.

- **Subvenciones, donaciones y legados recibidos:** uno de los apartados más importantes y de mayor interés para las ESFL ya que de esta financiación depende gran parte de la supervivencia de estas entidades.
Estas subvenciones se contabilizaran con carácter general, en el patrimonio neto, transformándose posteriormente en un ingreso. Las subvenciones sin asignación

a una finalidad irán contabilizadas directamente como un ingreso desde el primer momento. El objeto de las subvenciones puede ser:

- a) Para financiar la adquisición de un activo y no tendrán carácter reembolsable si se adquiere el activo para la que fue solicitada.
- b) Para la construcción, mejora, renovación o ampliación de un activo, se considerara no reintegrable cuando se haya ejecutado la actuación totalmente, conforme a los parámetros para la que fue solicitada.
- c) Las obtenidas para la financiación de un gasto específico, siendo no reintegrable cuando se finalice el plan de actuación y la justificación de que se han realizado las actividades.

Cuando la entidad sea una mera intermediaria de las subvenciones, es decir no sea la beneficiaria de los fondos recibidos, estos no tendrán incidencia en la cuenta de resultado, registrándose únicamente el movimiento de tesorería correspondiente.

Las valoraciones se harán por el valor monetario por el que la subvención ha sido concedida.

Las subvenciones se imputaran al excedente del ejercicio por los siguientes tipos:

- a) Cuando se financien gastos concretos, se imputaran por el total del gasto como ingreso, imputando en el ejercicio la parte del gasto que haya incurrido.
- b) Cuando se financien para obtener activos, se importara al ejercicio la parte total de gasto del activo o lo incurrido en el ejercicio.
- c) Por la cancelación de pasivos, se imputará por la cancelación del pasivo correspondiente.

Existe la figura de subvenciones, donaciones o legados otorgados por socios o propietarios que tienen carácter no reintegrable, no constituyéndose como ingreso sino que se debe registrar en los fondos propios de la entidad.

- **Fusiones entre entidades no lucrativas:** se aplicará solo cuando las fusiones sean entre ESFL, en el caso de la fusión con una entidad lucrativa se aplicaran los criterios recogidos en el PGC.

Los elementos patrimoniales resultantes de la fusión se valoraran por los valores contables, se trasladaran a la entidad resultante las partidas de patrimonio neto.

Los horarios de asesores legales se contabilizaran como gasto en la cuenta de resultados.

9. ELABORACIÓN DE CUENTAS ANUALES. NORMATIVA.

Otro punto que se ha visto sometido a adaptación es el referente a la elaboración de cuentas anuales y los modelos del balance, cuenta de resultados y la memoria. Estas deben aprobarse en las distintas Asambleas que se celebren, siguiendo el marco legislativo vigente.

Para las ESFL se han elaborado tres modelos de cuentas anuales, el normal, el abreviado y el simplificado, estos han sido elaborados siguiendo la normativa del Plan General de Contabilidad, guardando un cierto orden con los demás modelos, con el objetivo de que estos puedan ser comparados entre sí, aunque eso sí, estos contienen definiciones concretas para estas entidades.

Así queda en una tabla comparativa las normas de elaboración de las Cuentas Anuales comparando el Plan General de Contabilidad del 2007 con la Adaptación de este a las ESFL en 2011.

Plan General Contabilidad	Adaptación del PGC a las Entidades Sin Fines Lucrativos
1. ^a Documentos que integran las cuentas anuales	1. ^a Documentos que integran las cuentas anuales
2. ^a Formulación de cuentas anuales	2. ^a Formulación de cuentas anuales
3. ^a Estructura de las cuentas anuales	3. ^a Estructura de las cuentas anuales
4. ^a Cuentas anuales abreviadas	4. ^a Normas comunes al balance y la cuenta de resultados
5. ^a Normas comunes al balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo	5. ^a Balance
6. ^a Balance	6. ^a Cuenta de resultados
7. ^a Cuenta de Pérdidas y Ganancias	7. ^a Memoria
8. ^a Estado de Cambios en el Patrimonio Neto	8. ^a Información sobre los flujos de efectivo
9. ^a Estado de Flujos de Efectivo	9. ^a Cifra anual de negocios
10. ^a Memoria	10. ^a Número medio de trabajadores

11.ª Cifra anual de negocios.	11.ª Entidades del grupo, multigrupo y asociadas
12.ª Número medio de trabajadores	12.ª Estados financieros intermedios
13.ª Empresas del grupo, multigrupo y asociadas	13.ª Partes vinculadas
14.ª Estados financieros intermedios	
15.ª Partes vinculadas	

*Fuente

<https://www.iberley.es/temas/normas-elaboracion-cuentas-anuales-neca-37771>

*Fuente

<https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2011-18458>

Se puede resaltar la similitud en estos dos modelos. El modelo del PGC 2007 en líneas generales, es un poco más extenso que la Adaptación a ESFL de 2011. Aunque habrá que analizar epígrafe por epígrafe como conocer con exactitud de qué está compuesto la Adaptación a ESFL de 2011.

9.1. DOCUMENTOS QUE INTEGRAN LAS CUENTAS ANUALES.

Las cuentas anuales estarán compuestas por el balance, las cuentas de resultados y la memoria. Estos documentos tienen que proporcionar una imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de las actividades de la entidad.

MODELO NORMAL DE BALANCE AL CIERRE DEL EJERCICIO

ACTIVO	Notas de la Memoria	200X	200X-1
A) ACTIVO NO CORRIENTE			
I. Inmovilizado intangible.			
1. Desarrollo.			
2. Concesiones.			
3. Patentes, licencias, marcas y similares.			
4. Fondo de comercio.			
5. Aplicaciones informáticas.			
6. Otro inmovilizado intangible.			
II. Bienes del patrimonio histórico.			
1. Bienes Inmuebles.			
2. Archivos.			
3. Bibliotecas.			
4. Museos.			
5. Bienes muebles.			

6. Anticipos sobre bienes del Patrimonio Histórico. III. Inmovilizado material. 1. Terrenos y construcciones. 2. Instalaciones técnicas, y otro inmovilizado material. 3. Inmovilizado en curso y anticipos. IV. Inversiones inmobiliarias. 1. Terrenos. 2. Construcciones.			
V. Inversiones en empresas y entidades del grupo y asociadas a largo plazo. 1. Instrumentos de patrimonio. 2. Créditos a empresas. 3. Valores representativos de deuda. 4. Derivados. 5. Otros activos financieros.			
VI. Inversiones financieras a largo plazo. 1. Instrumentos de patrimonio. 2. Créditos a terceros. 3. Valores representativos de deuda. 4. Derivados. 5. Otros activos financieros.			
VII. Activos por impuesto diferido.			
B) ACTIVO CORRIENTE			
I. Activos no corrientes mantenidos para la venta. II. Existencias. 1. Bienes destinados a la actividad. 2. Materias primas y otros aprovisionamientos. 3. Productos en curso. 4. Productos terminados. 5. Subproductos, residuos y materiales recuperados. 6. Anticipos a proveedores.			
III. Usuarios y otros deudores de la actividad propia. IV. Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar. 1. Clientes por ventas y prestaciones de servicios. 2. Clientes, empresas del grupo y asociadas. 3. Deudores varios. 4. Personal. 5. Activos por impuesto corriente. 6. Otros créditos con las Administraciones Públicas. 7. Fundadores por desembolsos exigidos. V. Inversiones en empresas y entidades del grupo y asociadas a corto plazo. 1. Instrumentos de patrimonio. 2. Créditos a empresas. 3. Valores representativos de deuda. 4. Derivados.			

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

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

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

CUENTA DE RESULTADOS CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO

	Nota	(Debe) Haber	
		200X	200X-1
A) OPERACIONES CONTINUADAS 1. Ingresos de la entidad por la actividad propia. a) Cuotas de afiliados y usuarios. b) Ingresos de promociones, patrocinadores y colaboraciones. c) Subvenciones, donaciones y legados de explotación imputados a resultados del ejercicio afectas a la actividad propia. d) Reintegro de subvenciones, donaciones y legados. 2. Ayudas monetarias y otros.** a) Ayudas monetarias. b) Gastos por colaboraciones y del órgano de gobierno. c) Reintegro de ayudas y asignaciones. 3. Ventas y otros ingresos ordinarios de la actividad mercantil. 4. Variación de existencias de productos terminados y en curso de			

fabricación**. 5. Trabajos realizados por la entidad para su activo. 6. Aprovisionamientos*. 7. Otros ingresos de explotación. a) Ingresos accesorios y otros de gestión corriente. b) Subvenciones, donaciones y legados de explotación imputados a resultados del ejercicio afectas a la actividad mercantil. 8. Gastos de personal*. a) Sueldos, salarios y asimilados. b) Cargas sociales. c) Provisiones. 9. Otros gastos de explotación*. a) Servicios exteriores. b) Tributos. c) Pérdidas, deterioro y variación de provisiones por operaciones comerciales. d) Otros gastos de gestión corriente. 10. Amortización del inmovilizado*. 11. Subvenciones, donaciones y legados de capital traspasados al resultado del ejercicio. a) Afectas a la actividad propia. b) Afectas a la actividad mercantil. 12. Excesos de provisiones. 13. Deterioro y resultado por enajenaciones del inmovilizado**. a) Deterioros y pérdidas. b) Resultados por enajenaciones y otras. A.1) RESULTADO DE EXPLOTACIÓN (1+2+3+4+5+6+7+8+9+10+11+12+13)			
14. Ingresos financieros. a) De participaciones en instrumentos de patrimonio. a1) En empresas y entidades del grupo y asociadas. a2) En terceros. b) De valores negociables y otros instrumentos financieros. b1) De empresas y entidades del grupo y asociadas. b2) De terceros. 15. Gastos financieros*. a) Por deudas con empresas y entidades del grupo y asociadas. b) Por deudas con terceros. c) Por actualización de provisiones. 16. Variación de valor razonable en instrumentos financieros**. a) Cartera de negociación y otros. b) Imputación al resultado del ejercicio por activos financieros disponibles para la venta.			

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

9.2. FORMULACIÓN DE LAS CUENTAS ANUALES

Aquí la formulación es similar en ambos casos, aunque podemos encontrar algunas diferencias como,

- Su elaboración ha de hacerse de forma anual, cada doce meses, salvo en la constitución, modificación de fecha de cierre o disolución.
- En cada documento aparecerá el nombre de entidad a la que corresponde y el ejercicio al que se refieren.
- Se elaboraran en la moneda euro y grandes volúmenes podrá utilizarse miles o millones de euros.
- Han de estar firmadas por todas aquellas personas que tienen facultad para ello.

Entre sus diferencias solo podemos destacar que en las ESFL las cuentas anuales deberán estar aprobadas en el plazo de seis meses a contar desde el cierre del ejercicio, mientras que en las entidades lucrativas este plazo es de tres meses, ambas deben ser entregadas a organismo públicos, pero no son los mismos, en las ESFL estas deberán ser aportadas, si procede, en el registro de asociaciones correspondiente, mientras que en las Entidades Lucrativas estas tienen que ser entregadas en el Registro Mercantil contrapendiente.

9.3. ESTRUCTURA DE LAS CUENTAS ANUALES.

Con carácter general, las ESFL tendrán que adaptarse a los modelos normalizados para la presentación de sus cuentas anuales. Pero en esta adaptación también se encuentran los modelos abreviados, que estos como en el caso de las entidades lucrativas, podrán ser utilizados para casos específicos:

En el caso de Balance y Memoria Abreviados, podrán ser utilizados el Total del Activo sea menor o igual a 2.850.000 €, los Ingresos Netos sean menores o iguales a 5.700.000 € y el número de trabajadores sean inferior o igual a 50 trabajadores.

En el caso de la Cuenta de Resultados Abreviadas, esta podrá seguir el modelo abreviados si el Total del Activo es menor o igual a 11.400.000 €, los Ingresos Netos son menores o iguales a 22.800.000 € y el número de trabajadores es inferior o igual a 250.

9.4. NORMAS COMUNES AL BALANCE Y LA CUENTA DE RESULTADOS

En este punto serán marcadas las pautas para la realización del balance y las cuentas de resultados.

En ambos modelos tendrán que aparecer las partidas del ejercicio que actualmente se cierra y del anterior (200X / 200X-1) con el objetivo de que puedan ser comparables ambas cantidades. En el caso de que no por cambio de criterio contables o corregir un error, tendrá que ser especificado y detallado en el memoria. Además no podrá modificarse la estructura, salvo en excepcionales ocasiones.

9.5. BALANCE.

Estará compuesto por el Activo, el Pasivo y el Patrimonio Neto de la entidad, y tendrán que ser formulados bajo las siguientes normas.

- Activo Corriente: no tendrán mucha diferencia del Plan General, ya que aquí deberá aparecer los activos que espera vender, consumir o realizar a corto, los activos financieros y el efectivo y otros activos líquidos equivalentes.

El resto de elementos de Activo, se clasificaran como Activos no Corrientes, donde también serán incluidos los bienes de Patrimonio Histórico.

- Pasivo Corriente: aquí encontraremos las obligaciones a un plazo inferior a un año, desde el cierre del ejercicio y los pasivos financieros.

El resto de elementos de Pasivo, se clasificaran como Pasivo no Corriente.

Para que un Activo y un Pasivo Financiero puedan aparecer en el Balance, tienen que tener la condición de derecho exigible en ese momento y que la entidad tenga la intención de liquidar las cantidades, es decir, sino se ha incurrido aun en el gasto o ya se ha dado por perdido el crédito a cobrar, estos no se han podido imputar o ya ha dado de baja el derecho, por tanto no aparecerán en sus casillas del Balance.

Cuando aparezcan Subvenciones, donaciones y legados con carácter no reintegrable, que estén pendientes de ser cobrados o de imputar a resultados, formaran parte del Patrimonio Neto, y estas se imputaran a Resultados en el momento en que se incurra en su gasto.

9.6. CUENTA DE RESULTADOS.

Recoge el resultado del ejercicio, la diferencia entre gastos e ingresos, además de estar formada por las variaciones originadas en el Patrimonio Neto a lo largo del ejercicio. Como vemos esta parte es que presenta más cambios respecto a las entidades lucrativas, ya que estos cambios en el Patrimonio Netos son las transformaciones de ingresos en el ejercicio, al carecer las ESFL de actividad empresarial propiamente dicha para generar recursos en forma de ingresos. De aquí que la Cuenta de Resultados no se puede tomar como un indicador para medir la actuaciones de estas entidades, ya que su finalidad no está obtener beneficios de la actividad, sino cumplir con esa labor sin lucro para que ha sido encomendada.

Así es, en la mayoría de los casos, salvo en costes fijos que son insalvables, los gastos que se generan son porque van ligados a un ingreso, sin que se produzca ese ingreso no se podría devengar el gasto.

Aquí vamos a ver un ejemplo de cómo se tendría se contabilizar una subvención y los gastos e ingresos que van asociados a ella, se pone con el objetivo de observar como el saldo de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias es cero.

Debe	Cuenta	Modelo Asientos	Cuenta	Haber
------	--------	-----------------	--------	-------

1

01-06-XX

3.000,00 €	470	Junta de Andalucita deudora		
		Otras subvenciones, donaciones y legados.	130	3.000,00 €

2

01-06-XX

3.000,00 €	572	Bancos		
		Junta de Andalucía deudora	470	3.000,00 €

3

30-06-XX

1.400,00 €	640	Sueldos y Salarios S.S. a cargo de la Empresa		
100,00 €	642	H.P. Acreedora por retenciones	475.1	50,00 €
		Organismos de la S.S. Acreedores	476	150,00 €
		Remuneraciones Pendientes de pago	465	1.300,00 €

4

31-07-XX

1.400,00 €	640	Sueldos y Salarios S.S. a cargo de la Empresa		
100,00 €	642	H.P. Acreedora por retenciones	475.1	50,00 €
		Organismos de la S.S. Acreedores	476	150,00 €
		Remuneraciones Pendientes de pago	465	1.300,00 €

5

31-12-XX

3.000,00 €	130	Otras subvenciones, donaciones y legados.		
		Subvenciones imputadas a resultados del	740	3.000,00 €

		ejercicio		
--	--	-----------	--	--

Quizás la Cuenta de Pérdidas y Ganancias en las ESFL pierda un poco sentido y tenga que tenerse como un documento un poco irrelevante, en caso de equilibrio, ya que como he dicho no los resultados de las ESFL no se miden por números positivos o negativos, sino por actuaciones sociales que midan su alcance social. Además para entender a un más a las ESFL hay que tener muy presente que los ingresos que las entidades no lucrativas consiguen no son para obtener beneficios, sino para financiar sus fines sociales y si estas obtuviesen beneficio, podría entenderse que no han reinvertido a la sociedad el fin para el que fueron creadas.

En las entidades lucrativas, los socios que aportan fondos lo hacen para obtener un mayor beneficio o por ejemplo, para financiar una operación que se espera que obtenga beneficios en un futuro, en cambio, los socios que aportan fondos a las entidades no lucrativas lo hacen de forma altruista, sin obtener ninguna contraprestación a cambio y sabiendo que el dinero dejado en depósito, en la mayoría de los casos no podrá ser recuperado y si hace a forma de préstamo voluntarios, se recuperar por el valor por el que fue depositado.

9.7. MEMORIA

Al igual que en el caso de las entidades lucrativas, las cuentas anuales deberán ir acompañadas de una Memoria en la que se recoja el contenido que no aparece suficientemente claro en los Balances, además de desarrollar de forma más extensa y explicada la información que aparece en estos.

En esta deberán aportar sobre estas materias:

- Bienes integrantes del Patrimonio Histórico.
- Usuarios y deudores de la actividad propia.
- Beneficios y acreedores.
- Memoria de Actividades.
- Gastos de Administración.
- Trabajadores empleados.

La memoria de actividades recogerá la parte más importantes ya que ahí se verá reflejada la actividad que la ESFL ha desarrollado, en la que se podrá evaluar si su actividad ha cumplido o no con los fines.

Pueden llegar a existir entidades en la que dentro de sus actividades figuen actividades no lucrativas y actividades lucrativas, deberán diferenciar en sus balances las existencias, así como los gastos e ingresos de explotación, creando un apartado *“elementos patrimoniales afectos a la actividad mercantil”*¹³.

En la memoria se tendrá que incluir toda aquella información que tenga valor para la ESFL, ya que con ella se permita conocer el estado actual en el que se encuentra, además de que esta tiene que ser redactada de una manera clara que pueda ser entendible para cual usuario y conforme a la normativa contable y demás vigente.

9.8. INFORMACIÓN SOBRE EL FLUJO DE EFECTIVO

En el aparecerán los cobros y pagos que la entidad ha realizado durante el ejercicio, para así poder informar de los movimientos de efectivo producidos en el ejercicio, que será clave para entender la evolución de la tesorería.

Para elaborar este documento hay que hacerlo teniendo en cuenta:

1. Las normas comunes que se han establecido para la elaboración del balance y la cuenta de resultados.
2. Teniendo presentes los flujos de efectivo que procedentes de la actividad como fuente de ingresos o como la actividad genera gastos, así como otras actividades, por ejemplo ingreso de subvenciones.

9.9. CIFRA ANUAL DE NEGOCIO.

¹³ 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

Al igual que marca el PGC, en la Adaptación a ESFL “*se determinará deduciendo del importe de las ventas de los productos y de las prestaciones de servicios u otros ingresos*”¹⁴, teniendo en cuenta el importe de las ventas de productos y de la prestación de servicios y otros ingresos, solo corresponderán a las actividades de carácter mercantil, por tanto sí la ESFL no realiza este tipo de actividades, su saldo será cero en este apartado.

En el caso de que realice una actividad mercantil complementaria, este debe aparecer en la memoria de la ESFL.

En lo que se refiere a la elaboración de las cuentas anuales relativas al número medio de trabajadores, entidades de grupo, multigrupo y asociadas, estados financieros intermedios y partes vinculadas, tienen un contenido igual al del Plan General de Contabilidad, con la diferencia que puntualmente pueden aparecer respecto a las ESFL.

10. CASO PRÁCTICO.

Para entender mejor en la práctica el funcionamiento de las entidades no lucrativas y de cómo el Plan General de Contabilidad se tiene que adaptar al funcionamiento de estas, he elaborado un pequeño caso práctico.

El punto de partida es muy básico y primitivo, aunque si hay tener ya una idea de cómo funciona la contabilidad en este tipo de entidades, sería la constitución de una nueva asociación, con un Fondo Social aportado por los socios fundadores y a continuación se desarrollaran, una serie de operaciones donde se observa el detalle de algunas operaciones especiales y la implicación de algunas cuentas específicas de la Adaptación del PGC.

El caso práctico nos llevara por varios puntos en los que se puede encontrar una entidad sin fines lucrativos.

En primer lugar partiremos desde lo más básico como es la constitución de la Asociación. En segundo lugar una resolución favorable de la cesión de local para desarrollar la actividad, una subvención de capital. Tercero, veremos el ingreso de las

¹⁴ 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

primeras cuotas, en las que se emplearan cuentas específicas indicadas en la adaptación. Cuarto, una resolución favorable de una subvención, para la realización de la actividad. Durante el desarrollo del desarrollo se verán ejemplo de nóminas y gastos de la actividad, tanto la contabilización del gasto, como la contabilización del pago. En la parte final se procederá a las imputaciones de las subvenciones, al asiento de regularización y al asiento de cierre.

1. Constitución de la Asociación. La Asociación será constituida con un Fondo Social aportado por los 5 primeros asociados. El Fondo Social Aportado será por un total de 1.000,00 €, repartidos a partes iguales.

Aquí podemos ver la primera diferencia respecto de las entidades lucrativas, los asociados hacen esta primera aportación para la constitución y no aparece en el Patrimonio Neto como Capital Social, sino como Fondo Social, como ya hemos visto anteriormente, este no tiene carácter reembolsable ni se puede pretender obtener de él unos beneficios. Esta aportación es una donación dineraria para la puesta en funcionamiento de la Asociación.

2. Las asociaciones antes, después y durante de la constitución tienen detrás un trabajo de asociacionismo, de trabajo colectivo en busca de los fines sociales que pretende conseguir, en este trabajo muchas veces está la concesión de ayudas públicas para poder desarrollar las actividades. Por tanto, el segundo asiento va tratar la cesión de un local para desarrollar la actividad. Quizás choque que sea justo el día de constitución, pero como he dicho, la actividades de las asociaciones no empieza justo el día de la constitución, sino que este es un día más dentro de todos de trabajo que una asociaciones tiene.

Este asiento es de un caso claro de ESFL ya que la cesión del local es gratuita, pero aunque sea gratis, la cesión se realiza en forma de subvención, por tanto tiene una serie de asientos contables con los que poder una imagen de la actividad que esta tiene.

La subvención para la cesión del local se ha calculado así:

Coste Mensual	250,00 €
Coste Anual	3.000,00 €
Años de concesión	10
Total	30.000,00 €

Un primer asiento sería el 2, en el que se conoce la resolución de la cesión del local, tendremos que dar de alta la subvención de capital por valor de 30.000,00 €, que ira ligada a un alta de inmovilizado material (211) por el mismo valor.

Todos los años, en la regularización se harán dos asientos:

1. Imputar al ejercicio como ingreso (74501) la parte correspondiente de los 30.000,00 € que nos han sido concedidos, este primer año son dos meses por lo que serían 500,00 €, minorado así la cuenta 13010 (que cuando pasen 10 ejercicios tendrá saldo 0 y el local volverá a su dueño o tendrá que ser renovada la cesión).
2. Habrá que amortizar el local por el valor que corresponda, este año 500,00 €, para que así al final de su vida útil, tenga la amortización acumulada para darlo de baja.

Aquí volvemos a poner de manifiesto las diferencias existentes entre una ESFL y una EL, ya que como vemos, primero hemos obtenido un beneficio (74501) y a continuación una pérdida (68101), ambas con los mismos importes, compensando así una a otra y obteniendo un saldo 0 en el ejercicio. Pero además en el final de su vida útil, también tendremos un saldo 0 para darle de baja al inmovilizado, ya que la cuenta 211 se cancelara con la cuenta 28101 que tendrá el mismo saldo y que no ha generado pérdidas durante los años de amortización o imputación de la subvención.

Al final de la vida útil la cuenta 13010 que a la concesión tenía un saldo de 30.000,00 € ahora también tendrá un saldo 0, siendo esto el claro significado de que la subvención ya ha llegado a su fin.

3. Como hemos visto anteriormente la ESFL obtiene parte de sus ingresos de las aportaciones que los socios hacen a esta. En asiento 3 y 4, se representan los ingresos por cuotas.

En el 3 vemos la aparición de la cuenta 72001 Cuotas de Asociados y Afiliados, de uso exclusivo para las ESFL y la cuenta se imputan los ingresos por estos conceptos.

Y el 4, como se hace el cobro efectivo. Se crea también la cuenta 44820 Afiliados, en la cual se recoge la información de las cuotas que han sido pasadas y si hay alguna incidencia como devolución, se quedará aquí el saldo hasta conocer el resultado final.

4. Vamos a estudiar ahora las subvenciones monetarias, aquellas que se conceden para la realización de una determinada actividad. En este caso, hemos optado por una subvención concedida para el desarrollo de la actividad, con un plazo de ejecución de dos ejercicios, lo que queda de este y el próximo entero.

La contabilización de la subvención se hará en la cuenta 13011 que correspondería a la Consejería que nos la ha concedido, con una contraprestación en el Debe que corresponderá a una cuenta deudora creada también en la Adaptación, la 470 que será H.P. deudora por subvenciones.

En este caso para desarrollar la actividad se necesita a un trabajador para desarrollar la actividad de la Asociación, los suministros que este necesite y los gastos que genere la sede social. Estos serán los fines de esta subvención, por

ejemplo no se podrá imputar la imputación de un vehículo una obra de adaptación del local por ejemplo.

A rasgos generales, aunque se utilicen distintas cuentas contables, esta subvención se comporta igual que la Cesión del Local, solo que aquí los costes de imputación al ejercicio tendremos que calcularlos.

En este caso los costes de imputación han sido, los costes salariales del trabajador, la luz, teléfono y agua del local, el material de oficina y el seguro de Responsabilidad Civil de la Asociación. Una vez calculados estos costes de imputación a la subvención a final de ejercicio tendrá que realizar el asiento para imputar la parte de la subvención correspondiente, en este caso sería la cuenta 74001 en la que se imputaría los beneficios cargándolo en la cuenta 13011, minorando esta su valor.

En este caso no habría que compensar con un asiento de gastos, ya que estos se han ido anotando durante el desarrollo del ejercicio.

Además en asiento posteriores vemos como nos han ingresado parte de la subvención, por lo que la Asociación podrá seguir desarrollando su actividad.

En la realizada, la concesión y el cobro de la subvención suele deferir bastante en el tiempo, llegando muchas de estas a no cobrar hasta que no se haya justificado la subvención, es decir, en muchas ocasiones la entidad adjudicataria de la subvención tiene que adelantar el dinero para cubrir los gastos como nóminas, suministros, etc. y una vez que se ha presentado la justificación y esta ha sido revisada por la entidad concedente esta procede al ingreso de la misma. Por ello, las ESFL se ven en la necesidad de contratar pólizas de crédito para hacer frente a este desfase que se produce, ya que si no se incurre en el gasto y no se paga este, la subvención no se puede ejecutar y por tanto se perdería y en caso de ejecutarla la entidad será sancionada.

5. El asiento 6 y 20 corresponde a la contabilización de nóminas, que son iguales en ambos planes, estas van imputadas a la subvención por Mantenimiento.
6. El 7 asiento corresponde a un gasto que se ha generado en el mismo momento ha sido cargado en el banco y es igual en ambos planes.
7. El 8 corresponde a la promoción y difusión de la Asociaciones, el asiento del gasto es igual en ambos planes. Aquí tenemos en cuenta que esta actividad no subvencionada la concesión de la subvención por Mantenimiento, así que tendrá que ser pagar por lo fondos propios que la Asociación genere, en este caso se cuenta con dinero de la aportación inicial y de las primeras cuotas.
8. Los asientos 9, 10, 11 y 18 son asientos de gastos por suministros, que no hay diferencia entre ambos planes, solo hay que tener en cuenta que estos gastos van imputados a la subvención por mantenimiento.

9. Los asientos 12, 13, 14, 15, 17 y 19 son pagos por banco.
10. El asiento 16 es el ingreso de parte de la subvención que he explicado en el punto 4.
11. El asiento 21 corresponde la amortización del local.
12. El asiento 22 y 23 corresponden a la aplicación de las dos subvenciones concedidas.
La del local que se compensa con la amortización.
La subvención por Mantenimiento, que para este ejercicio asciende a 3.739,11 €, que es la suma de los gastos por suministros, seguro y nóminas.
Para el próximo ejercicio quedarán 16.260,89 € por imputar, todo lo que la Asociación se pase de esta cantidad tendrá que ir cargados a los fondos propios y lo que no llegue tendrá que ser devuelto a la Administración competente.
13. El asiento 24 corresponde al asiento de Pérdidas y Ganancias, como se aprecia se ha obtenido un saldo positivo 516,00 €, aunque la mayoría de gastos han quedado saldados con la aplicación de las subvenciones, el gasto de Promoción y Difusión de la Asociación no se puede imputar en ningún de estas Asociaciones, también hemos obtenido unos ingresos por valor de 1.000,00 € por el ingreso de las cuotas de los socios, estos dos han sido los únicos ingresos que no llevaban imputados unos gastos, lo que el saldo final ha sido positivo.
Podríamos aventurarnos a decir, en base a lo redactado en este proyecto, que al obtener saldo positivo la Asociación no ha complicado sus fines sociales ya que tenía que haber uso de todos los recursos de los que disponía, revertiéndolos a sus asociados a la sociedad en general. Pero bueno, hay que mirar cada caso particular, sino llega a ser por el ingreso de la subvención, la Asociación no podría haber continuado desarrollando su actividad, por lo que hay que debía de tener efectivo para hacer frente a los gastos. Tampoco ha tenido el suficiente tiempo para hacer uso de ese remanente de ingreso que tenía, por lo que se puede entender que el resultado es bueno en líneas generales.
14. El asiento 25 es el asiento de cierre que es igual en ambos planes y en el estarán los saldos de las cuentas con las que comenzara el siguiente ejercicio.

Debe	Cuenta	Modelo Asientos	Cuenta	Haber
1 - Constitución Asociación				
La diferencia está en la aparición de Fondo Social en vez de Capital Social				
01-11-XX				
1.000,00 €	57201	Caja Rural de Jaén		
		Fondo Social	10001	1.000,00 €
2 - Cesión del Local por el Ayuntamiento				

Aquí no hay diferencia ya que si concediesen una subvención a una Entidad Lucrativa sería así su contabilización.					
01-11-XX					
30.000,00 €	21100	Local Cedido	Ayuntamiento de Jaén	13010	30.000,00 €
3 - Cuota Anual de Socios					
Aparece la cuenta afiliados y cuotas de asociados y afiliados que se incluyen en el Plan para ESFL					
01-11-XX					
1.000,00 €	44820	Afiliados	Cuotas de Asociados y Afiliados	72001	1.000,00 €
4 - Ingreso Cuotas					
Proceso de cobro que sería igual					
01-11-XX					
1.000,00 €	57201	Caja Rural de Jaén	Afiliados	44820	1.000,00 €
5 - Resolución Subvención para Gastos Generales					
Resolución de subvención que sería igual.					
20-11-XX					
20.000,00 €	44801	Junta de Andalucía	Deudora por Subv.		
			Consejería de Igualdad. Mantenimiento	13011	20.000,00 €
6 - Nomina Trabajador Social					
Nomina es igual en ambas					
30-11-XX					
1.400,00 €	64000	Sueldos y Salarios			
100,00 €	64200	S.S. a cargo de la Empresa			
			H.P. Acreedora por retenciones	47501	50,00 €
			Organismos de la S.S.		
			Acreedores	47600	150,00 €
			RPP Julia Cruz	46501	1.300,00 €
7 - Seguro por Responsabilidad Civil					
Es un gastos y es igual solo que aparece IVA cero					
30-11-XX					
199,58 €	62501	Seguro RC			
- €	47200	H. P. IVA			
		Soportado			
			Mapfre	41001	199,58 €
199,58 €	41001	Mapfre			
			Caja Rural de Jaén	57201	199,58 €
8 - Promoción y Difusión de la Asociación					
Es un gastos y es igual solo que aparece IVA cero					
30-11-XX					
484,00 €	62701	Publicidad	y		

- €	47200	Promoción H. P. IVA Soportado Empresa Promoción Jaén, S.L.	41002	484,00 €
9 - Suministros Noviembre Es un gastos y es igual solo que aparece IVA cero				
01-12-XX				
101,58 € - €	62801 47200	Electricidad H. P. IVA Soportado Endesa S.A.	40001	101,58 €
10 - Suministros Noviembre Es un gastos y es igual solo que aparece IVA cero				
01-12-XX				
39,95 € - €	62802 47200	Teléfono e Internet H. P. IVA Soportado Vodafone. S.A.	40003	39,95 €
11 - Suministros Noviembre Es un gastos y es igual solo que aparece IVA cero				
01-12-XX				
35,00 € - €	62803 47200	Agua H. P. IVA Soportado Aqualia, S.A.	40003	35,00 €
12 - Pago Nómina Sería un pago igual				
02-12-XX				
1.300,00 €	46501	RPP Julia Cruz Caja Rural de Jaén	57201	1.300,00 €
13 - Suministros Noviembre Es un pago igual				
02-12-XX				
101,58 €	40001	Endesa Caja Rural de Jaén	57201	101,58 €
14 - Suministros Noviembre Es un pago igual				
06-12-XX				
39,95 €	40003	Vodafone, S.A. Caja Rural de Jaén	57201	39,95 €
15 - Suministros Noviembre Es un pago igual				
10-12-XX				
35,00 €	40003	Aqualia, S.A. Caja Rural de Jaén	57201	35,00 €
16 - Ingreso Subvención				

El ingreso de la subvención sería igual				
15-12-XX				
10.000,00 €	57201	Caja Rural de Jaén Junta de Andalucía Deudora por Subv.	44801	10.000,00 €
17 - Pago Factura Un pago y es igual				
16-12-XX				
484,00 €	57201	Caja Rural de Jaén Empresa Promoción Jaén, S.L.	41002	484,00 €
18 - Factura Material Oficina Es un gastos y es igual solo que aparece IVA cero				
18-12-XX				
363,00 €	62901	Material de Oficial H. P. IVA		
- €	47200	Soportado Oficina Material Jaén	41002	363,00 €
19 - Pago Seguros Sociales Noviembre Un pago y es igual				
29-12-XX				
150,00 €	47600	Organismos de la S.S. Acreedores Caja Rural de Jaén	57201	150,00 €
20 - Nomina Trabajador Social Nomina que es igual				
31-12-XX				
1.400,00 €	64000	Sueldos y Salarios S.S. a cargo de la		
100,00 €	64200	Empresa H.P. Acreedora por retenciones	47501	50,00 €
		Organismos de la S.S. Acreedores	47600	150,00 €
		RPP Julia Cruz	46501	1.300,00 €
21 - Amortización Local Sería igual en ambos casos.				
31-12-XX				
500,00 €	68101	Amortización Cesión Local Amort. Acumul. Cesión Local	28101	500,00 €
22 - Aplicación Subvención Mantenimiento Aplicación de subvención que es igual				
31-12-XX				
3.739,11 €	13011	Consejería de Igualdad. Mantenimiento		

		Aplicación Subvención por Mantenimiento	74001	3.739,11 €
23 - Aplicación Subvención Cesión Local Aplicación de subvención que es igual				
31-12-XX				
500,00 €	13001	Ayuntamiento de Jaén		
		Aplicación Subvención por Cesión del Local	74501	500,00 €
24 - Cuenta de Pérdidas y Ganancias Igual para ambas Entidades				
31-12-XX				
1.000,00 €	72001	Cuotas de Asociados y Afiliados		
3.739,11 €	74001	Aplicación Subvención por Mantenimiento		
500,00 €	74501	Aplicación Subvención por Cesión del Local		
		Electricidad	62801	101,58 €
		Teléfono e Internet	62802	39,95 €
		Agua	62803	35,00 €
		Sueldos y Salarios	64000	2.800,00 €
		S.S. a cargo de la Empresa	64200	200,00 €
		Seguro RC	62501	199,58 €
		Publicidad y Promoción	62701	484,00 €
		Material de Oficial	62901	363,00 €
		Amortización Cesión Local	68101	500,00 €
		Pérdidas o Ganancias	12900	516,00 €
25 - Asiento de Cierre Igual para ambas Entidades				
31-12-XX				
1.000,00 €	10001	Fondo Social		
29.500,00 €	13001	Ayuntamiento de Jaén		
16.260,89 €	13011	Consejería de Igualdad.		
500,00 €	28101	Mantenimiento Amort. Acumul.		
1.300,00 €	46501	Cesión Local RPP Julia Cruz		
516,00 €	12900	Pérdidas o Ganancias		
100,00 €	47501	H.P. Acreedora por retenciones		
150,00 €	47600	Organismos de la		

363,00 €	41002	S.S. Acreedores Oficina Material Jaén	Local Cedido Caja Rural de Jaén Junta de Andalucía Deudora por Subv.	21100 57201 44801	30.000,00 € 9.689,89 € 10.000,00 €
129.685,33 €		Total Debe	Total Haber		129.685,33 €

CUENTA DE RESULTADOS CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO

EJERCICIO

20XX

ASOCIACION

	Ejercicio 20XX	Ejercicio N- 20XX
A) EXCEDENTE DEL EJERCICIO		
1. Ingresos de la entidad por la actividad propia	4.739,11 €	0,00 €
a) Cuotas de asociados y afiliados	1.000,00 €	0,00 €
b) Aportaciones de usuarios	0,00 €	0,00 €
c) Ingresos de promociones, patrocinadores y colaboraciones	0,00 €	0,00 €
d) Subvenciones imputadas al excedente del ejercicio	3.739,11 €	0,00 €
e) Donaciones y legados imputados al excedente del ejercicio	0,00 €	0,00 €
f) Reintegro de ayudas y asignaciones	0,00 €	0,00 €
2. Ventas y otros ingresos ordinarios de la actividad mercantil	0,00 €	0,00 €
3. Ayudas monetarias y otros **	0,00 €	0,00 €
a) Ayudas monetarias	0,00 €	0,00 €
b) Ayudas no monetarias	0,00 €	0,00 €
c) Gastos por colaboraciones y del órgano de gobierno	0,00 €	0,00 €
d) Reintegro de subvenciones, donaciones y legados*	0,00 €	0,00 €
4. Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación **	0,00 €	0,00 €
5. Trabajos realizados por la entidad para su activo	0,00 €	0,00 €
6. Aprovisionamientos *	0,00 €	0,00 €
7. Otros ingresos de la actividad	0,00 €	0,00 €
8. Gastos de personal *	-3.000,00 €	0,00 €
9. Otros gastos de la actividad *	-1.223,11 €	0,00 €
a) Servicios exteriores	-1.223,11 €	0,00 €
b) Tributos	0,00	0,00 €
c) Pérdidas, deterioro y variación de las provisiones por operaciones comerciales	0,00 €	0,00 €
d) Otros gastos de gestión corriente	0,00 €	0,00 €

10. Amortización del inmovilizado *	-500,00 €	0,00 €
11. Subvenciones, donaciones y legados de capital traspasados a resultados del ejercicio	500,00 €	0,00 €
12. Excesos de provisiones	0,00 €	0,00 €
13. Deterioro y resultado por enajenación de inmovilizado **	0,00 €	0,00 €
a) Deterioros y pérdidas	0,00 €	0,00 €
b) Resultados por enajenaciones y otras	0,00 €	0,00 €
A.1) EXCEDENTE DE LA ACTIVIDAD (1+2+3+4+5+6+7+8+9+10+11+12+13)	516,00 €	0,00 €
14. Ingresos financieros		0,00 €
15. Gastos financieros *	0,00 €	0,00 €
16. Variaciones de valor razonable en instrumentos financieros **		
17. Diferencias de cambio **		
18. Deterioro y resultado por enajenaciones de instrumentos financieros **		
A.2) EXCEDENTE DE LAS OPERACIONES FINANCIERAS (14+15+16+17+18)	0,00 €	0,00 €
A.3) EXCEDENTE ANTES DE IMPUESTOS (A.1 + A.2)	516,00 €	0,00 €
19. Impuestos sobre beneficios **		
A.4) VARIACION DE PATRIMONIO NETO RECONOCIDA EN EL EXCEDENTE DEL EJERCICIO (A.3 + 19)	516,00 €	0,00 €
B) INGRESOS Y GASTOS IMPUTADOS DIRECTAMENTE AL PATRIMONIO NETO		
1. Subvenciones recibidas		
2. Donaciones y legados recibidos		
3. Otros ingresos y gastos**		
4. Efecto impositivo**		
B.1) VARIACIÓN DEL PATRIMONIO NETO POR INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS DIRECTAMENTE EN EL PATRIMONIO NETO (1+2+3+4)	0,00 €	0,00 €
C) RECLASIFICACIONES AL EXCEDENTE DEL EJERCICIO		
1. Subvenciones recibidas*		
2. Donaciones y legados recibidos*		
3. Otros ingresos y gastos**		
4. Efecto impositivo**		
C.1) VARIACIÓN DEL PATRIMONIO NETO POR RECLASIFICACIONES AL EXCEDENTE DEL EJERCICIO (1+2+3+4)	0,00 €	0,00 €
D) VARIACIONES DE PATRIMONIO NETO POR INGRESOS Y GASTOS IMPUTADOS DIRECTAMENTE AL PATRIMONIO NETO (B.1+C.1)	0,00 €	0,00 €
E) AJUSTES POR CAMBIO DE CRITERIO		
F) AJUSTES POR ERRORES		
G) VARIACIONES EN EL FONDO SOCIAL		
H) OTRAS VARIACIONES		
I) RESULTADO TOTAL, VARIACIÓN DEL PATRIMONIO NETO EN EL EJERCICIO	516,00 €	0,00 €

(A.4+D+E+F+G+H)		
------------------------	--	--

FIRMAS JUNTA DIRECTIVA	
CARGO	
Presidente/a	
Vicepresidente/a	
Secretario/a	
Tesorero/a	
Vocales	

NOTA:
* Su signo es negativo.
** Su signo puede ser positivo o negativo

MODELOS ABREVIADOS DE CUENTAS ANUALES
BALANCE ABREVIADO
BALANCE DE SITUACIÓN A 31/12/20XX

ACTIVO	EJERCICIO 20XX	EJERCICIO N- 20XX
A) ACTIVO NO CORRIENTE	29.500,00 €	- €
I. Inmovilizado intangible	29.500,00 €	- €
II. Bienes del Patrimonio Histórico	- €	- €
III. Inmovilizado material	- €	- €
IV. Inversiones inmobiliarias	- €	- €
V. Inversiones en entidades del grupo y asociadas a largo plazo	- €	- €
VI. Inversiones financieras a largo plazo	- €	- €
VII. Activos por impuesto diferido	- €	- €
B) ACTIVO CORRIENTE	19.689,89 €	- €
I. Existencias	- €	- €
II. Usuarios y otros deudores de la actividad propia	10.000,00 €	- €
III. Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar	- €	- €
IV. Inversiones en entidades del grupo y asociadas a corto plazo	- €	- €
V. Inversiones financieras a corto plazo	- €	- €
VI. Periodificaciones a corto plazo	- €	- €
VII. Efectivo y otros activos líquidos equivalentes	9.689,89 €	- €
TOTAL ACTIVO (A + B)	49.189,89 €	- €

PATRIMONIO NETO Y PASIVO	EJERCICIO 20XX	EJERCICIO N- 20XX
A) PATRIMONIO NETO	47.276,89 €	- €
A-1) Fondos propios	1.516,00 €	- €

I. Dotación Fundacional / Fondos social	1.000,00 €	- €
II. Reservas	- €	- €
III. Excedentes de ejercicios anteriores	- €	- €
IV. Excedente del ejercicio (*)	516,00 €	- €
A-2) Ajustes por cambios de valor (*)	- €	- €
A-3) Subvenciones, donaciones y legados recibidos	45.760,89 €	- €
B) PASIVO NO CORRIENTE	- €	- €
I. Provisiones a largo plazo	- €	- €
II. Deudas a largo plazo	- €	- €
1. Deudas con entidades de crédito	- €	- €
2. Acreedores por arrendamiento financiero	- €	- €
3. Otras deudas a largo plazo	- €	- €
III. Deudas con entidades del grupo y asociadas a largo plazo	- €	- €
IV. Pasivos por impuesto diferido	- €	- €
V. Periodificaciones a largo plazo	- €	- €
C) PASIVO CORRIENTE	1.913,00 €	- €
I. Provisiones a corto plazo	- €	- €
II. Deudas a corto plazo	- €	- €
1. Deudas con entidades de crédito	- €	- €
2. Acreedores por arrendamiento financiero	- €	- €
3. Otras deudas a corto plazo	- €	- €
III. Deudas con entidades del grupo y asociadas a corto plazo	- €	- €
IV. Beneficiarios-Acreedores	- €	- €
V. Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar	- €	- €
1. Proveedores**	363,00 €	- €
2. Otros acreedores	1.550,00 €	- €
VI. Periodificaciones a corto plazo	- €	- €
TOTAL PATRIMONIO NETO Y PASIVO (A + B + C)	49.189,89 €	- €

FIRMAS JUNTA DIRECTIVA

CARGO

Presidente/a

Vicepresidente/a

Secretario/a

Tesorero/a

Vocales

NOTA:

* Su signo es negativo.

** Su signo puede ser positivo o negativo

11. CONCLUSIONES

A raíz de este TFG creo que se ha dejado clara la necesidad de una contabilidad especial para la ESFL, debido a que su funcionamiento es distinto de las entidades lucrativas.

Como hemos visto las primeras páginas de este documento, la ESFL basan su potencial en los fines sociales que persiguen, por lo tanto no pueden estudiarse desde la misma perspectiva que es vista las entidades lucrativas, ya entre otras muchas diferencias tienen una clara, la generación de beneficios. Para las EL el beneficio generado revierte directamente sobre el accionista y/o propietario, mientras que los beneficios generados por las ESFL revierten sobre la sociedad.

Pero esta conclusión nos lleva a dos más, una primera es que en las ESFL no existen los socios accionistas ni propietarios, ya que estas no tienen propiedad, y la segunda es que para las ESFL no está en su desarrollo la generación de beneficios, ya que no tienen actividad empresarial, los beneficios que pudieran obtener vienen de la donación de particulares o entidades privados y/o usuarios, y estas deben reportarse a sus fines sociales.

Aunque es de otra materia de estudio, el IVA no se ha tratado de forma directa, pero lo hemos visto en la contabilidad, en los asientos de gastos, el IVA Soportado es cero, la parte de IVA aparece sumada al coste total, es decir, en este caso el IVA Soportado forma parte del gasto total. Esto se debe a que las ESFL no suelen ser liquidadoras de IVA, se suelen comportar con un consumidor final y por tanto no presentan modelos IVA, además al no tener actividad empresarial no suelen emitir facturas, por lo que no repercuten IVA.

Parece claro que la adaptación del PGC que tanto se pedida desde este colectivo era necesaria, no se pueden medir con las mismas normas contables a entidades lucrativas y no lucrativas.

12. BIBLIOGRAFÍA.

- Legislación:

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.

Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad

Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación.

ICA. Resolución de 26 de marzo del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se aprueba el Plan de Contabilidad de las Entidades sin Fines Lucrativos

- **Manuales**

1. FUNDACIÓN: BEQUAL
CIF: G86610888
Nº REGISTRO: 1061SND
CUENTAS ANUALES DEL EJERCICIO: 01/01/2016 - 31/12/2016
2. La auditoría de las cuentas anuales de las entidades sin fines lucrativos.
Documento nº 4.
Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas. AECA.
3. La auditoría de las cuentas anuales de las entidades sin fines lucrativos.
Documento nº 5.
Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas. AECA.
4. Manual práctico de contabilidad en las Entidades Sin Fines Lucrativos tras la entrada en vigor de los nuevos PGC de 2007.
Cuadernos de Gestión.
Fundación Luis Vives
5. CONTABILIDAD DE LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVO
Autora: Dña. Clara Farto Marcos
6. El tercer sector en España. Ámbito, tamaño y perspectivas.
Autor: Dr. Miguel Ángel Cabra de Luna. Director de Relaciones Sociales e Internacionales de Fundación ONCE.
Autor. Rafael de Lorenzo García. Secretario General del Consejo General de la ONCE.

- **Directorio WEB.**

www.wikipedia.org
www.aeca.es
www.asociaciones.org
www.solucionesong.org
www.boe.es
www.ineaf.es