documentos aeca

2 Entidades Sin Fines Lucrativos

Los Estados Contables de las Entidades Sin Fines Lucrativos

El sector formado por las entidades sin fines lucrativos (ESFL) es el primer interesado en elaborar una información contable que ofrezca la mayor transparencia posible para que la sociedad conozca la dimensión real de sus actividades y proyectos.

El presente Documento tiene como objetivo el análisis de las características específicas de estas entidades y las necesidades de información de sus usuarios, para pasar a definir a continuación cuáles son los estados contables que deben mostrar la situación económico, financiera y patrimonial de las mismas que constituye parte esencial de la información a facilitar a dichos usuarios.

Para cada estado contable se propone un objetivo a cubrir y un conjunto de datos a incluir en el mismo

Además de un balance de situación, una memoria económica y un estado de flujos de tesorería, se proponen otros Documentos como la cuenta de variaciones patrimoniales, que mostraría la incidencia económica de la actividad durante un ejercicio sobre la entidad y el patrimonio de la misma. Otro Documento será la memoria de actividades, así como un Documento de previsión de actividades futuras.

Dado que las ESFL no persiguen un resultado económico, la comisión entiende que no es necesaria una cuenta de resultados, tal y como la presentan las entidades mercantiles.

Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas

DECLARADA DE UTILIDAD PUBLICA

ISBN 978-84966483-8

2

Los Estados Contables de las Entidades Sin Fines Lucrativos

aeca · ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS

documentos aeca

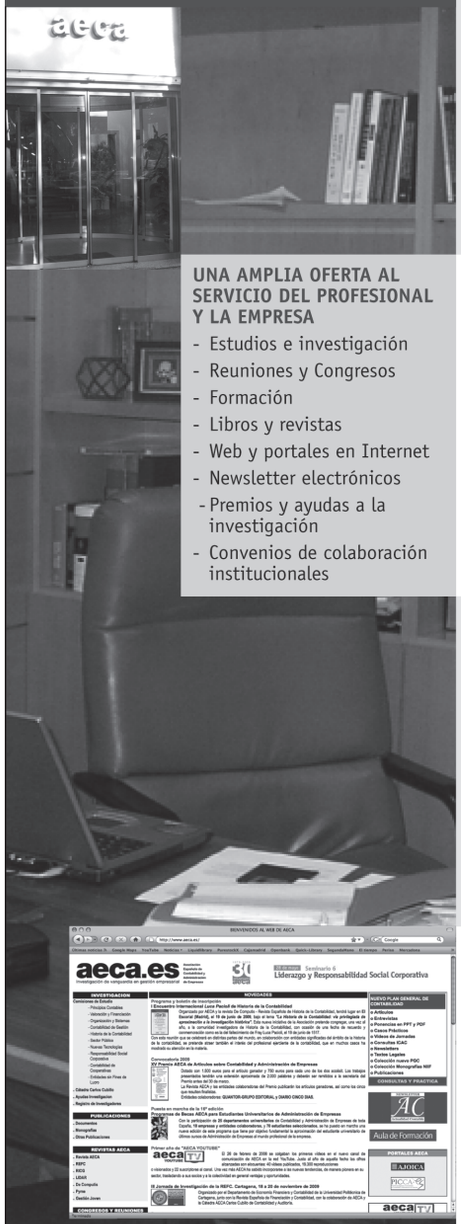
2 Entidades Sin Fines Lucrativos

Los Estados Contables de las Entidades Sin Fines Lucrativos

aeca

Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas

Investigación de vanguardia en gestión empresarial



UNA AMPLIA OFERTA AL SERVICIO DEL PROFESIONAL Y LA EMPRESA

- Estudios e investigación
- Reuniones y Congresos
- Formación
- Libros y revistas
- Web y portales en Internet
- Newsletter electrónicos
- Premios y ayudas a la investigación
- Convenios de colaboración institucionales

ÁREAS DE ESTUDIO

- Principios y normativa Contables
- Valoración de Empresas
- Responsabilidad Social Corporativa
- Contabilidad de Gestión
- Organización y Sistemas
- Historia de la Contabilidad
- Nuevas Tecnologías y Contabilidad
- Sector Público
- Entidades sin Fines de Lucro
- Contabilidad de Cooperativas

aeca

AECA es la única institución profesional española emisora de Principios y Normas de Contabilidad generalmente aceptados, que elabora estudios y pronunciamientos sobre buenas prácticas de gestión en la empresa, el sector público y la economía social.

Se funda en 1979 para contribuir al desarrollo de la investigación en ciencias empresariales y para mejorar las técnicas de gestión y la información en la empresa española.

Los socios de AECA representan al amplio conjunto profesional, empresarial, académico e investigador del ámbito contable y de administración de empresas en España, así como a la práctica totalidad de instituciones, asociaciones, corporaciones profesionales y a un gran número de empresas industriales, comerciales y de servicios, especialmente financieros, de auditoría y consultoría.

Más información e inscripciones en *www.aeca.es*

Actividades y Servicios de Aeca

Documentos AECA emitidos por las Comisiones de Estudio

Revista AECA

Congresos, Jornadas y Reuniones profesionales y académicas

Revista Española de Financiación y Contabilidad

Aula de Formación

Becas para Estudiantes Universitarios

Newsletters electrónicos
- Lista de Correo
- Actualidad Contable
- Serviaeca

Premio Enrique Fernández Peña de Historia de la Contabilidad

Premio AECA para Artículos Cortos

AJOICA · PICCA portales en internet

De Computis Revista Española de Historia de la Contabilidad

Cátedra AECA Carlos Cubillo de Contabilidad y Auditoría

Revista The International Journal of Digital Accounting Research

Página Web Información, consultas y enlaces en Internet

Ayudas a la Investigación

Premio a la empresa con mejor Información Financiera en Internet

Foro Instrumentos Financieros

Premio Memorias de Sostenibilidad de Empresas Españolas

Newsletters Actualidad contable

Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión

Bases de datos y noticiarios Infoaeca en Internet

AecaTienda.com

Revista Gestión Joven

Galardón al Mejor Expediente Académico de Equipo

Más información e inscripciones:

Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas

DECLARADA DE UTILIDAD PÚBLICA

Rafael Bergamín, 16-B
28043 Madrid
Tels: 91 547 44 65/37 56
Fax: 91 541 34 84
info@aeca.es
www.aeca.es

DOCUMENTOS AECA
SERIE
ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS

Los Estados Contables de las Entidades Sin Fines Lucrativos

Documento n.º 2

Asociación Española de Contabilidad
y Administración de Empresas (AECA)

Los Documentos de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) recogen las conclusiones de sus distintas Comisiones de Estudio acerca de temas específicos de interés profesional. La diversidad en la composición de estas Comisiones de Estudio, con expertos de sectores, enfoques e intereses distintos, garantiza un proceso de elaboración y de discusión rico en matices y riguroso de fondo, aportando a los pronunciamientos de AECA su distintivo de general aceptación.

La primera edición del presente Documento está abierta a la opinión de los socios de AECA y del conjunto de interesados en las materias tratadas.

© **Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas**

Rafael Bergamín, 16 B - 28043 Madrid
Tels.: 91 547 44 65 - 91 547 37 56
Fax: 91 541 34 84
info@aeca.es · www.aeca.es

ISBN: 978-84-96648-38-8
Depósito legal: M-27125-2010
1ª edición - septiembre 2010

Imprime:
Gráficas ORMAG
Avda. de la Industria, 8. Nave 28
Tel.: 91 661 78 58 · Fax: 91 661 95 02
E-mail: ormag@graficasormag.com
28108 Alcobendas-Madrid

Impreso en papel ecológico

El contenido de este documento no podrá ser reproducido en forma alguna sin la previa autorización por escrito de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA).

COMISIÓN DE ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS DE AECA

PRESIDENTE :

Alejandro LARRIBA DÍAZ-ZORITA
Universidad a Distancia de Madrid - UDIMA

PONENTES DE ESTE DOCUMENTO:

Rosa GALLEGO GARCÍA
Asociación Española de Fundaciones

Julio MORENO ARAGONESES
U.N.E.D. - Estudio General de Medios

Enrique RÚA ALONSO DE CORRALES
Universidad San Pablo - C.E.U.

Luis UREÑA GARCÍA
Cáritas Española

SECRETARIO:

Francisco SERRANO MORACHO
Universidad de Alcalá - Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España

COORDINADORA:

Ana BELLOSTAS PÉREZ-GRUESO
Universidad de Zaragoza

VOCALES:

Eugenio BERMÚDEZ GONZÁLEZ
Real Federación Española de Natación

Carlos BRIONES PERONA
C.B. Auditores & Consultores

Juan Jesús DONOSO AZAÑÓN
Cruz Roja Española

Carlos FERNÁNDEZ-VÁZQUEZ
KPMG Auditores

Fernando GIMÉNEZ BARRIOCANAL
Universidad Autónoma de Madrid - Conferencia Episcopal

M.ª Carmen GONZALO ANGULO
Universidad de Alcalá

Isidoro GUZMÁN RAJA
Universidad Politécnica de Cartagena

Raquel HERRANZ BASCONES
Universitat de les Illes Balears

José Carlos MIRANDA TERCEÑO
Universidad Pablo de Olavide

Cristina Inmaculada PAREDES SERRANO
Universidad a Distancia de Madrid - UDIMA

Luis RUIZ DE HUIDOBRO DE CARLOS
Auditoría y Consulta, S.A.

Nota.– La Comisión agradece las facilidades recibidas del Centro de Estudios Financieros para celebrar reuniones de trabajo en sus instalaciones.

ÍNDICE

Págs.

INTRODUCCIÓN 9

1. LA INFORMACIÓN ECONÓMICO-FINANCIERA A SUMINISTRAR POR LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS 11

2. OBJETIVOS DE LA INFORMACIÓN ECONÓMICO-FINANCIERA EN LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS 13

3. LOS ESTADOS CONTABLES COMO SOPORTE DE INFORMACIÓN ECONÓMICO - FINANCIERA 15

   3.1. INADECUACIÓN DEL MODELO ACTUAL DE INFORMACIÓN A REVELAR POR LAS ESFL 15

   3.2. ESTADOS CONTABLES PARA LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS 17

4. EL BALANCE DE SITUACIÓN 18

5. LA CUENTA DE VARIACIONES PATRIMONIALES 22

6. LA MEMORIA ECONÓMICA 27

7. EL ESTADO DE FLUJOS DE TESORERÍA 31

8. LA MEMORIA DE ACTIVIDADES 33

9. LA PREVISIÓN DE ACTIVIDADES PARA EL SIGUIENTE PERÍODO 36

ANEXO

EJEMPLO DE ELABORACIÓN DE BALANCE Y CUENTA DE VARIACIONES Y RESULTADOS PATRIMONIALES DE LA ESFL 39

INTRODUCCIÓN

El sector formado por las entidades sin fines lucrativos (ESFL) es el primer interesado en elaborar una información contable que ofrezca la mayor transparencia posible para que la sociedad conozca la dimensión real de sus actividades y proyectos, a la vez que contribuya a la mejora de su gestión interna. Por ello, el objetivo de este documento es establecer cuáles son los estados contables que deben elaborar las ESFL, así como su naturaleza, estructura y contenido.

Para alcanzar dicho objetivo nos apoyaremos en el Marco Conceptual de la Información Financiera para entidades sin fines lucrativos emitido por la AECA (Junio 2008) (Marco conceptual de las ESFL). Teniendo en cuenta las características específicas de dichas entidades y las necesidades de información de sus usuarios, entre otros factores, determinaremos la información que debe proporcionarse en los estados contables y sus objetivos.

Una vez definida de forma general la información que debe facilitarse, el siguiente paso es identificar los estados contables más adecuados para ello, partiendo de las diferentes alternativas posibles. Las características específicas de estas entidades y su distinta tipología, hacen que la presentación de la información tenga manifestaciones concretas. Dentro del documento planteamos los siguientes interrogantes:

a) ¿Es suficiente elaborar los mismos estados contables que presentan las entidades lucrativas?

b) ¿Es necesario introducir determinados cambios de denominación, estructura o criterios en los estados de las entidades

lucrativas y completarlos con información específica destinada a sus usuarios y en especial a los órganos supervisores de las ESFL?

c) ¿Es preciso elaborar estados contables concretos y distintos a los de las entidades lucrativas?

Determinada cuál sería la estructura y contenido más adecuados de los estados contables, analizaremos la necesidad de establecer normas de registro y valoración específicas para los distintos elementos que los componen, o modificar las existentes para entidades lucrativas, adaptándolas a sus condiciones.

1
LA INFORMACIÓN ECONÓMICO-FINANCIERA A SUMINISTRAR POR LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS

Los usuarios de la información económico-financiera ya fueron identificados en el Marco conceptual de las ESFL y en el documento de definición de las ESFL que está ultimando esta comisión. Partiendo de que la sociedad en general quiere conocer las actividades realizadas por estas entidades, los usuarios concretos serían:

a) Usuarios específicos de las ESFL:

- Aportantes de recursos económicos y servicios sin recibir una contraprestación equivalente, incluidos los donantes en cualquier modalidad, así como las personas que prestan una labor en estas entidades sin recibir una contraprestación (voluntariado).
- Beneficiarios actuales y potenciales de las actividades de carácter social que estas entidades prestan en función de su finalidad.
- Organismos públicos supervisores.

b) Usuarios genéricos para cualquier entidad:

- Deudores y acreedores por cualquier concepto.
- Órganos de gobierno.

- Directivos, trabajadores y sus representantes.
- Otros organismos públicos relacionados con las ESFL y su actividad.
- Cualquier otro interesado potencial.

Como alguno de estos usuarios tienen necesidades de información específica, en ocasiones distinta de las que se satisface con la información financiera de carácter general, será necesario aportarla a través de informes o estados complementarios que respondan a dicha demanda, que serán revisados en nuevos documentos elaborados por esta comisión.

En líneas generales, esta información presenta rasgos comunes en todas las entidades sin ánimo de lucro y lo único que sería necesario es replantearse la interpretación de determinadas magnitudes -según la tipología de éstas-, una adecuada lectura de los contenidos y datos proporcionados y, en su caso, la inclusión de información complementaria. Por todo ello, dentro de las opciones que nos planteábamos al inicio de este documento, entendemos que el punto de partida deberán ser los estados contables elaborados por las entidades lucrativas, que habrá que complementar con información específica de las ESFL, sin perjuicio de la sustitución de alguno de los modelos por otro más completo, o la inclusión de algún estado contable específico. En consecuencia, se trata de una postura intermedia entre la de seguir los estados contables de las lucrativas o elaborar otros totalmente distintos.

Por otra parte, la información proporcionada a través de los estados contables es principalmente de carácter económico financiero; sin embargo otra información sin incidencia financiera específica también deberá ser suministrada por éstos.

2
OBJETIVOS DE LA INFORMACIÓN ECONÓMICO-FINANCIERA EN LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS

Los fines que persiguen estas entidades, los beneficiarios de sus actuaciones que son generalmente distintos de los aportantes de financiación, el régimen fiscal especial que disfrutan, las subvenciones públicas y privadas que reciben y que constituyen generalmente su vía de financiación fundamental, son razones de peso para que las ESFL deban mostrar a terceros una información que demuestre el cumplimiento de su misión y fines, mostrando la imagen fiel de la entidad.

Un objetivo de la información financiera para cualquier entidad es facilitar que los usuarios de la misma tomen decisiones en su ámbito de interés. En función de lo ya establecido en el Marco conceptual de las ESFL, la información a suministrar les debe permitir apreciar:

- La situación económico-financiera de la entidad: composición y valoración de los recursos económicos y financieros.
- Los flujos de efectivo: requerimientos presentes y futuros, capacidad de obtención y su origen.
- La evolución de la actividad: programas de actuación, proyectos y actividades realizadas en cumplimiento de sus finalidades (valoración y grado de cumplimiento).

- La eficacia y eficiencia en la gestión de la entidad: culminación de proyectos y programas en función de las fuentes de financiación obtenidas.

Los estados contables de estas entidades deben, por tanto, girar en torno a estas necesidades de información.

3

LOS ESTADOS CONTABLES COMO SOPORTE DE INFORMACIÓN ECONÓMICO-FINANCIERA

3.1. Inadecuación del modelo actual de información a revelar por las ESFL

El sistema contable de cualquier entidad debe tener como resultado la elaboración y presentación de unos estados contables que transmitan la información precisa para que, entre otros factores, los usuarios de la misma puedan tomar decisiones; para ello se establecen las normas de registro y valoración, con el objetivo de determinar cuándo deben reconocerse los activos, pasivos, patrimonio neto y gastos e ingresos, y cuál debe ser su adecuada valoración, siempre bajo el amparo y respeto del marco conceptual de la contabilidad.

En las entidades lucrativas, la normativa mercantil regula las obligaciones de información a revelar en función de su tamaño y forma jurídica; los estados financieros a formular y los distintos criterios se desarrollan en un Plan General de Contabilidad que contiene el marco conceptual aplicable, las normas de registro y valoración de sus operaciones y los modelos contables a presentar. Se trata de modelos pensados y desarrollados para entidades lucrativas.

Sin embargo, el modelo contable que se deduce del punto anterior no es aplicable en su totalidad a las ESFL [1] que tienen en común la cualidad de carecer de dichos fines. Sin perjuicio de que puedan coexistir con la ausencia de lucro determinadas operaciones en las que sí se obtenga un posible rendimiento económico.

A continuación estableceremos un modelo más apropiado de la información que deben revelar las ESFL considerando a sus usuarios y las características propias de dichas entidades. El modelo general de información económico-financiera para las entidades lucrativas se basa en los siguientes documentos:

a) Los que componen las cuentas anuales: balance de situación, cuenta de pérdidas y ganancias, memoria económica, estado de cambios en el patrimonio neto y estado de flujos de efectivo.

b) El informe de gestión.

Como este modelo no recoge todas las necesidades informativas que precisan las ESFL, enunciamos la información que consideramos necesaria, tal como ya se reflejaron en el documento sobre Marco conceptual de las ESFL:

- La situación económico financiera de la entidad y, la composición y valoración de sus recursos económicos y financieros.
- La adecuación de dichos recursos a los fines de la entidad.
- Los cambios producidos en el patrimonio neto.
- El comportamiento económico financiero en el período a que se refiera la información.
- La previsión de las actividades a realizar en el siguiente periodo.
- El seguimiento del cumplimiento de sus programas, proyectos y actividades.
- El uso eficiente de los recursos encomendados.

[1] La información económico-financiera a presentar por las ESFL en nuestro país viene determinada en el momento de emisión de este documento, por su legislación específica, principalmente Ley 1/2002 Orgánica del derecho de asociación y Ley 50/2002 de Fundaciones, sin olvidarnos de otras entidades sin fines de lucro, encontrándose incluso entidades para las que no existe una normativa sustantiva, remitiéndose en materia contable inicialmente a la legislación mercantil, y añadiendo información adicional no exigida a las entidades mercantiles. La contabilidad de las ESFL ha tenido, también en España, un menor desarrollo por lo que se ha tomado como referencia lo establecido en el modelo de las entidades lucrativas.

- La capacidad para desarrollar los proyectos emprendidos y concluirlos.
- La asignación o destino obligatorio o condicionado de determinadas rentas y recursos obtenidos.

3.2. **Estados contables para las entidades sin fines lucrativos**

Los estados contables que formarían parte de nuestra propuesta son:

a) Balance de situación
b) Cuenta de variaciones patrimoniales
c) Memoria económica
d) Estado de flujos de tesorería
e) Memoria de actividades
f) Previsión de actividades

En la relación anterior no se incluye el estado de cambios en el patrimonio neto, documento obligatorio para entidades mercantiles, por entenderlo ya comprendido, al menos parcialmente, en la cuenta de variaciones patrimoniales, ni tampoco el informe de gestión que tiene su equivalencia en la memoria de actividades y en la previsión de actividades.

Además, habrá que tener en cuenta que en función de la dimensión económica de la entidad, existe la obligación de someter los estados contables a auditoría externa, surgiendo el «informe de auditoría» que tiene el objeto de emitir una opinión sobre la idoneidad de la información que contienen, el cual no forma parte de los estados contables.

Con carácter general, y principalmente por motivos de tamaño, entendemos necesaria la existencia, en determinadas circunstancias, de unos estados contables que reporten menor cantidad de información, contemplando incluso la posibilidad de que no se elaboren la totalidad de los estados contables propuestos.

4
EL BALANCE DE SITUACIÓN

El balance de situación, que refleja la situación patrimonial, recogerá todos los bienes, derechos o recursos económicos controlados por la entidad, así como las obligaciones de pago asumidas, mostrando su patrimonio neto como la parte residual del activo una vez deducido el pasivo.

Como es necesario emitir información sobre la situación económica-financiera, ésta deberá expresarse formulando un balance de situación que demuestre la composición y valoración de sus diferentes elementos patrimoniales. Dicho balance podrá tener una estructura similar al de las entidades lucrativas, aunque deberá mostrar aquellos aspectos específicos de las ESFL en relación con determinados elementos patrimoniales, precisando normas de registro y valoración específicas o, al menos, con otra perspectiva.

Gran parte de los recursos que reciben las ESFL están afectos a actividades concretas, por lo que es necesario dar información adicional sobre dichas afecciones patrimoniales. Esta información puede mostrarse de distintas formas:

a) *Aplicando el sistema de «contabilidad de fondos»*: supone un trato diferenciador de la financiación recibida para cada actividad concreta. Esto se formaliza constituyendo «*fondos por actividad*» que serán tratados contablemente de forma individual, estableciéndose un «*balance por cada actividad*» y posteriormente un «*balance conjunto*» de todas las actividades.

b) *Mediante indicaciones en el balance*: dentro del patrimonio neto, podrían señalarse aquellos fondos cuyo uso esté restringido, permanente o temporalmente, de los de libre disposición, lo cual podrá realizarse a través de subcuentas o de partidas concretas.

c) *Mediante la introducción de notas en la memoria económica*: dando información sobre los elementos patrimoniales afectos o no a actividades concretas. Por ejemplo, aparecerían por una parte todos los datos sobre una subvención (financiación) y, por otra, los elementos financiados con la misma (inversión).

El modelo que proponemos es el que se desprende de la tercera alternativa. Las razones que justifican nuestra postura son:

a) El balance de situación conservará su estructura tradicional, lo que supone una ventaja a efectos comparativos, con información más exhaustiva en la memoria económica, aunque el balance de situación ofrecerá un menor detalle.

b) La contabilidad en España apunta en esta dirección, queriendo potenciar el papel de la memoria económica como documento que proporciona información económico-financiera de la entidad.

En relación a las dos primeras alternativas, la contabilidad de fondos resulta una técnica contable compleja ya que supondría un balance individualizado por actividad, y un proceso de agregación para presentar finalmente un balance de situación único. Esto unido con el problema de que determinados activos o pasivos pueden estar vinculados a varias actividades, hace que su aplicación sea particularmente ardua, mientras la segunda opción supondría un desarrollo amplio del balance, lo que daría lugar a un modelo quizás demasiado extenso, perdiendo simplicidad y claridad en su comprensión.

Según la tercera alternativa, se respetará lo establecido en cuanto a estructura, títulos y contenido, para entidades lucrativas, introduciéndose tan sólo determinadas modificaciones en las denominaciones de algunos epígrafes, y en su desglose cuando sea necesario.

En concreto, en referencia al activo, aparecerá su separación entre activos corrientes y no corrientes, y dentro de estos últimos se incluirán los bienes que formen parte del patrimonio histórico [2], siendo necesario que, en las normas de registro y valoración, se desarrolle una normativa contable específica para dichos elementos. El resto del activo no corriente será similar al establecido en el modelo de balance de situación de las entidades lucrativas.

Dentro de los activos corrientes, algunos créditos pueden tener ciertas peculiaridades fundamentalmente:

- Los procedentes de afiliados, patrocinadores y entidades privadas o Administraciones Públicas por las cantidades comprometidas para contribuir a los fines de la actividad, pueden adoptar, entre otras, la forma de donaciones, legados, subvenciones, convenios y conciertos [3].
- Los que provienen de usuarios y beneficiarios por entregas de bienes y servicios.

A la clasificación anterior habría que añadir la distinción entre los mismos si proceden de entidades vinculadas.

En relación al origen de los recursos, deberá diferenciarse el patrimonio neto de la entidad, de las obligaciones de pago o pasivo. Sin duda, en las ESFL alcanza gran relevancia el patrimonio neto y, dentro del mismo, se deberá diferenciar la parte relativa a los fondos propios aportados, de los fondos propios generados. Las características específicas de estas entidades hacen que en su regulación legal se presenten situaciones propias en relación a los mismos que las normas contables generales no resuelven. Un ejemplo, entre otros, es la impu-

[2] En algunas entidades sin fines lucrativos se produce la tenencia de elementos materiales calificados como Patrimonio Histórico, sobre todo, en aquéllas de carácter cultural. A tal efecto, el artículo 1 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico establece que forman parte del Patrimonio Histórico español los inmuebles y objetos muebles de interés artístico, histórico, paleontológico, arqueológico, etnográfico, científico y técnico. Se incluirá asimismo el patrimonio documental y bibliográfico, los yacimientos y zonas arqueológicas, así como los sitios naturales, jardines y parques que tengan un valor histórico o antropológico. En todo caso, se trata de bienes que tienen la condición de ser «*no reemplazables*».

[3] El seguimiento de estos créditos puede revelar problemas coyunturales de liquidez en la gestión de estas entidades.

tación al fondo social o capital de algunas entidades de los resultados obtenidos por la venta de bienes que formaban parte del mismo, o la afección legal a dicho capital de determinados activos que ya estaban previamente registrados. Será necesaria la elaboración de normas contables que resuelvan estas situaciones bajo el amparo del marco conceptual.

Dentro de los fondos propios existen variaciones patrimoniales generadas y acumuladas de ejercicios anteriores, que precisan una información especial. La variación patrimonial corriente [4] obtenida por estas entidades, dadas sus características, no puede ser distribuida a los aportantes de recursos, tal y como ocurre en entidades lucrativas. De ello se dará información en una nota en la memoria económica.

En el patrimonio neto se incluyen las donaciones y subvenciones de carácter no reintegrable otorgadas a la entidad. Dichos elementos constituyen en las ESFL una fuente de recursos fundamental y los aportantes de los mismos requieren, a su vez, una información adecuada sobre el cumplimiento de su destino, especialmente de los recursos vinculados a fines concretos.

En referencia al pasivo, se diferenciarán los pasivos «*corrientes*» de los «*no corrientes*» en función de cuándo tengan establecido su vencimiento o devolución. Dentro del pasivo corriente, adquieren cierta relevancia en estas entidades las deudas contraídas con beneficiarios o destinatarios de la actividad como consecuencia de las ayudas y asignaciones que se ejecutan en el cumplimiento de sus fines propios, se trata de ayudas finalistas. También se incluirán como pasivo los compromisos del reintegro efectivo de la ayuda a las contrapartes o usuarios finales de las ayudas, es decir, cuando la entidad actúa como un mero intermediario.

El propósito de esta composición y estructura de balance de situación es que no difiera en gran medida del propio de las entidades lucrativas, pero sí que contenga una información concreta y específica de las ESFL y, en función de dichas necesidades, se deberán elaborar en el futuro normas para su elaboración sobre la base de nuestro marco conceptual.

[4] Vid. apartado 5 de este documento.

5
LA CUENTA DE VARIACIONES PATRIMONIALES

En este estado contable se recogerán, divididas por conceptos, las transacciones realizadas por la entidad siempre y cuando afecten a la composición o cuantía de su patrimonio neto.

En el Marco conceptual de las ESFL (AECA, Junio 2008) no se definieron los estados contables, aunque se apuntaba que los gastos e ingresos deberían estar recogidos en una cuenta de pérdidas y ganancias o en la cuenta de variaciones patrimoniales. Finalmente, al elaborar este documento hemos entendido que formular la cuenta de resultados y el estado de cambios en el patrimonio neto no aporta una mayor información, por lo que la mejor opción es elaborar un estado contable único —la cuenta de variaciones patrimoniales—, que recoja todos los movimientos que afecten al patrimonio para mostrar la evolución en el periodo.

El cálculo del resultado, entendido desde la perspectiva de una entidad mercantil, no tiene utilidad en las ESFL ya que su objetivo no es la maximización del beneficio, por tanto, los gastos en que incurren en el desarrollo de sus actividades, así como los ingresos obtenidos para su financiación, a efectos contables no son más que variaciones de su patrimonio. Por ello no parece oportuna la elaboración de una cuenta de pérdidas y ganancias, ni la definición de criterios y normas contables tendentes al cálculo de un resultado.

La cuenta de variaciones patrimoniales pretende dar información sobre las modificaciones patrimoniales habidas durante el ejercicio, y

de cómo partiendo de un patrimonio neto inicial se llega al patrimonio neto al cierre del periodo. En la misma, se diferencian dos partes, por un lado los incrementos de patrimonio y por otro, las disminuciones. Además, en ambos casos será necesario distinguir aquellas variaciones «recurrentes» o «corrientes», de las que no lo fueran, que aparecerán bajo la rúbrica de «no recurrentes» o «no corrientes».

Se entenderá que la variación patrimonial, incremento o disminución, es recurrente cuando tenga relación directa con la actividad y se espera que se repita con cierta frecuencia en el tiempo, materializándose en el corto plazo. Cuando no ocurra de esa forma será calificada como «no recurrente».

Todos los ingresos contables son incrementos patrimoniales, aunque existirán otros incrementos derivados de diferencias de valoración. De forma inversa, todos los gastos contables son disminuciones patrimoniales, aunque igualmente existirán otras disminuciones patrimoniales por valoración que no son gastos contables.

Dentro de las variaciones patrimoniales **recurrentes**, incluimos entre otras:

— Aumentos patrimoniales, los ingresos que tengan lugar durante el ejercicio, tales como:
  - Aportaciones realizadas a la entidad, ingresos percibidos por la realización de actividades, ingresos por promociones, patrocinadores y otras formas de colaboración.
  - Aportaciones de afiliados.
  - Subvenciones, donaciones y legados corrientes que se aplican al ejercicio atendiendo a su finalidad.
  - Conversión de deudas en subvenciones o donaciones corrientes.
  - Aumento de existencias.
  - Ingresos obtenidos por prestaciones de servicios, venta de bienes y cualesquiera otros ingresos de gestión.
  - Ingresos financieros.

— Disminuciones patrimoniales, los gastos que tengan lugar durante el ejercicio tales como:
  - Las ayudas monetarias otorgadas por la entidad, los gastos ocasionados por los órganos de gobierno, por los voluntarios de la entidad, etc.

- Reintegro de subvenciones, donaciones y legados.
- Compras
- Servicios exteriores
- Disminución de existencias.
- Gastos de personal.
- Amortizaciones y deterioros de activos no corrientes.
- Pérdidas por deterioro y otras dotaciones.
- Gastos financieros.
- Impuestos

Dentro de las variaciones que denominamos **no recurrentes**, incluimos entre otras:

— Aumentos patrimoniales:

- Aportaciones realizadas o comprometidas de forma irrevocable a la dotación o fondo social de la entidad.
- Subvenciones, donaciones y legados recibidos en forma de activo no corriente o que atienden a su finalidad en los ejercicios posteriores.
- Conversión de deudas en subvenciones o donaciones no corrientes.
- Revalorización de activos disponibles para la venta.
- Resultados positivos de cartera de valores.
- Beneficios valorativos en aplicación de las normas contables.
- Otros resultados positivos de carácter excepcional.

— Disminuciones patrimoniales:

- Disminuciones de la dotación o fondo social.
- Devaluación de activos disponibles para la venta.
- Gastos realizados para futuros eventos.
- Resultados negativos de cartera de valores.
- Pérdidas valorativas en función de las normas contables.
- Otros resultados negativos de carácter excepcional.

Deberán realizarse los ajustes oportunos para que la cuenta de variaciones patrimoniales informe de los distintos traspasos que pudieran haberse efectuado durante el periodo entre las partidas que integran el patrimonio neto, aunque su efecto neto en la variación total

del patrimonio sea nulo. Igualmente, se tendrán en consideración las posibles correcciones de errores, los cambios en las estimaciones o los ajustes derivados de la existencia de nueva información respecto de ejercicios anteriores.

El saldo final del ejercicio que refleja la cuenta de variaciones patrimoniales de las operaciones corrientes deberá distribuirse [5] entre los distintos elementos que componen el patrimonio neto, para que de esa forma aparezca en el balance de situación indicando el origen de la variación o resultado patrimonial [6]. Las variaciones patrimoniales no corrientes aparecerán distribuidas entre los distintos elementos que componen el patrimonio neto.

Tal y como se señala en el Marco conceptual de las ESFL, la imputación temporal de ingresos y gastos deberá hacerse en función de la corriente real que representen y no en el momento en que se produzca el cobro y pago.

En resumen el contenido de este estado contable sería:

AUMENTOS DE PATRIMONIO	DISMINUCIONES DE PATRIMONIO
a) Recurrentes o corrientes	**a) Recurrentes o corrientes**
• Aportaciones recibidas • Ingresos percibidos por la realización de actividades • Ingresos por promociones, patrocinadores y otras formas de colaboración • Aportaciones de afiliados • Subvenciones, donaciones y legados corrientes que se aplican al ejercicio atendiendo a su finalidad • Conversión de deudas en subvenciones o donaciones corrientes • Aumento de existencias • Ingresos obtenidos por prestaciones de servicios, venta de bienes y cualesquiera otros ingresos de gestión • Ingresos financieros	• Las ayudas monetarias otorgadas por la entidad, los gastos ocasionados por los órganos de gobierno, por los voluntarios de la entidad, etc. • Reintegro de subvenciones, donaciones y legados • Disminución de existencias • Compras • Servicios exteriores • Gastos de personal • Amortizaciones y deterioros de activos no corrientes • Pérdidas por deterioro y otras dotaciones • Gastos financieros • Impuestos

[5] Distribución que debe figurar en la memoria, apareciendo en el balance el saldo de las operaciones recurrentes o corrientes.

[6] El importe total de las disminuciones patrimoniales corrientes será un indicador del volumen de actividad del ejercicio.

Continuación

AUMENTOS DE PATRIMONIO	DISMINUCIONES DE PATRIMONIO
b) No recurrentes o no corrientes	**b) No recurrentes o no corrientes**
• Aportaciones realizadas o comprometidas de forma irrevocable al fondo social • Subvenciones, donaciones y legados recibidos en forma de activo no corriente o que atienden a su finalidad en los ejercicios posteriores • Conversión de deudas en subvenciones o donaciones no corrientes • Revalorización de activos disponibles para la venta • Resultados positivos de cartera de valores • Beneficios valorativos en aplicación de las normas contables • Otros resultados positivos de carácter excepcional	• Disminuciones del fondo social • Devaluación de activos disponibles para la venta • Gastos realizados para futuros eventos • Resultados negativos de cartera de valores • Pérdidas valorativas en función de las normas contables • Otros resultados negativos de carácter excepcional

6
LA MEMORIA ECONÓMICA

La memoria económica de las ESFL contendrá toda la información necesaria para la comprensión y desarrollo del resto de estados contables, así como la específica que sea obligatoria por ley, o bien aquella que se considere relevante y significativa.

Debemos diferenciar dos clases de información, aquella genérica que debe suministrarse en cualquier entidad, de aquella específica por tratarse de una ESFL, que será la que desarrollemos en este documento, y entre las que destacan los puntos siguientes:

a) Sobre el cumplimiento de los fines propios de la entidad.
b) Relación de los elementos patrimoniales, diferenciando aquellos destinados a fines específicos de la entidad.
c) Información adicional para obtener y disfrutar un régimen fiscal especial.
d) Cualquier otra información que la entidad esté obligada a suministrar en aplicación de su legislación sustantiva por su condición de ESFL. Determinadas entidades están sometidas a controles por parte de las Administraciones Públicas, cuyas necesidades de información deben satisfacerse.

Conviene distinguir entre el modelo de memoria económica y el de la memoria de actividades. Ambas cumplen el propósito de completar, ampliar y comentar la información que contienen los otros documentos de los estados contables con el propósito de que las mismas reflejen la imagen fiel del patrimonio, de las variaciones patrimoniales y de la situación financiera de la entidad.

La memoria económica recoge una información mínima cuantitativa y cualitativa de carácter económico-financiero y aquélla otra necesaria para ayudar al conocimiento de la situación y evolución de la entidad en el ejercicio y para facilitar la comprensión de los otros documentos contables.

En la memoria económica debe darse una descripción de los programas, de los recursos económicos destinados a su realización, así como de los recursos financieros utilizados para financiarlos.

Cuando la entidad realice varias actividades, debería incluirse información sobre la vinculación de los distintos elementos patrimoniales de activo a cada programa, o bien una indicación sobre el uso conjunto para varios de ellos.

Activos no corrientes. Se informará especialmente sobre los puntos siguientes:

- Importe de los elementos adquiridos mediante transacciones gratuitas (subvenciones, donaciones y legados) estableciéndose la forma de valoración a efectos de su registro contable.
- Para los elementos que formen parte del Patrimonio Histórico, se incluirá información sobre sus particularidades, finalidades, modalidad de incorporación y valoración otorgada. Además, podrá incluirse información sobre las consecuencias económicas futuras para la entidad en función de su conservación, mantenimiento y utilización.
- Si existieran activos materiales de uso limitado, restringido o condicionado, se deberá informar sobre tal circunstancia, así como el grado de cumplimiento de las obligaciones asumidas por la entidad al aceptar dichos bienes.
- Respecto a los créditos de los «Usuarios y otros deudores de la actividad propia» se desglosará su origen, reflejando el movimiento que ha tenido lugar en el ejercicio y distinguiendo si proceden de entidades vinculadas.

Pasivos. Se informará especialmente sobre los puntos siguientes:

- Obligaciones asumidas por compromisos en firme para realizar determinados gastos cuya ejecución se prolongue más de un ejercicio.

- Información sobre provisiones y contingencias.
- Limitaciones sobre endeudamiento, indicando en su caso la clase de disposición legal, estatutaria o de otro tipo que obligue a la entidad a cumplir determinados límites.
- Deudas contraídas en la ejecución de las ayudas y asignaciones concedidas en el cumplimiento de sus fines, reflejando el movimiento que ha tenido lugar en el ejercicio y diferenciando el saldo generado en el mismo de otros que procedan de ejercicios anteriores y distinguiendo si proceden de entidades vinculadas.

Subvenciones, donaciones y legados:

- Importe y características de las obtenidas durante el ejercicio diferenciando las corrientes de las no corrientes y las finalistas de las no finalistas.
- Información sobre aquéllas en las que la entidad únicamente actúe de mero intermediario.
- Origen de estos recursos.
- Reintegros de subvenciones o donaciones indicando las causas.

Es importante incluir dentro de la memoria económica la diferenciación de los recursos que proceden de fuentes de financiación públicas como son en general todas las Administraciones Públicas, de aquéllas que proceden de recursos privados, sean de entidades mercantiles, vinculadas, o de individuos particulares, así como del compromiso a corto y a medio plazo de las mismas.

Vinculaciones con otras entidades. Se deberá dar información sobre:

- Entidades vinculadas con las que formula cuentas conjuntas, indicando la forma, grado de vinculación y repercusiones económicas.
- Otro tipo de vinculaciones, con entidades lucrativas o no lucrativas, que aún sin formular cuentas de forma conjunta, intervengan de alguna forma en su gestión.

Se deberán incluir las explicaciones pertinentes respecto del grado de cumplimiento de la previsión de actividades realizada antes del comienzo del periodo, y análisis de las desviaciones entre lo previsto y lo finalmente ejecutado [7].

En relación a la información sobre el destino de rentas e ingresos obtenidos por la entidad:

- Cuando sea obligatorio, en función de la legislación específica aplicable [8], la entidad deberá incluir en la memoria, información sobre el cumplimiento del destino de rentas e ingresos, tal como se indica en el punto siguiente.
- A través de la existencia de esta obligación se garantiza que la entidad destina la mayor parte de los ingresos obtenidos de su patrimonio y por las actividades realizadas, a los fines sociales para los que fue creada.
- Igualmente se garantiza que no acumulen dichos ingresos en el patrimonio de la entidad, al tener que destinarlos en un plazo determinado a sus fines sociales [9].

La información a suministrar en la memoria deberá incluir tanto el origen de las rentas e ingresos, así como los gastos que se han deducido de los mismos para el cálculo de dichas magnitudes en su valor neto [10]. También se incluirá información de cual ha sido el cumplimiento efectivo indicando el destino concreto (gastos e inversiones).

Por último, formará parte de la memoria cualquier información que bien fuera obligatoria por la legislación aplicable [11] o bien necesaria para la comprensión de la información suministrada.

[7] Documento que se analiza más adelante en el apartado 9.

[8] En el momento actual, en España, se trata de un requisito obligatorio tanto para cualquier fundación civil, de carácter estatal o autonómico, así como para cualquier ESFL que quiera optar por el régimen fiscal especial que establece la legislación tributaria.

[9] En el momento actual, en España, el plazo de destino es de cómo máximo cuatro años más el año de obtención de las rentas o ingresos.

[10] El marco legal español aplicable en este caso establece rentas e ingresos netos, como aquellos a los que se les ha deducido determinados gastos.

[11] Por ejemplo, sobre los gastos de administración de la entidad.

7
EL ESTADO DE FLUJOS DE TESORERÍA

La elaboración del estado de flujos de tesorería (EFT) es necesario en las ESFL ya que, por sus especiales características [12], una adecuada gestión de los fondos líquidos es imprescindible para analizar la capacidad futura de la supervivencia de la entidad.

Por fondos líquidos se entiende tanto el efectivo como otras inversiones y formas de financiación que sean capaces de transformarse en medios de pago líquidos en un plazo breve de tiempo, es decir, lo que se denomina «otros medios líquidos equivalentes».

El EFT es un estado contable que muestra, debidamente ordenado y agrupado por categorías o tipos de actividades, los cobros y pagos realizados en una entidad, con el fin de informar de los movimientos de fondos líquidos producidos en el ejercicio, así como contribuir al entendimiento de la evolución de la tesorería [13].

A los usuarios de la información económico financiera de las ESFL les será de utilidad la información del EFT para evaluar:

- La capacidad para producir liquidez suficiente para llevar a cabo sus actividades previstas.
- La adecuación entre los pagos a efectuar provenientes de sus actividades y los cobros a obtener para su financiación, con especial relevancia en el caso de subvenciones.

[12] En muchas ocasiones existe un desfase temporal entre el cobro de los ingresos obtenidos mediante subvenciones, donaciones u otras clases de aportaciones a titulo gratuito y el pago por la aplicación de dichos ingresos en gastos o inversiones.

[13] Documento 20 «*El Estado de Flujos de Tesorería*». Principios contables. AECA.

- Su capacidad para pagar los intereses y principal de las deudas contraídas, lo cual será indicativo de su capacidad de aumentar o reducir su endeudamiento.
- Las pautas seguidas por la entidad para la generación y empleo de los recursos líquidos en el ejercicio que finaliza y en aquellos otros que se muestren para información comparativa.

De acuerdo a los EFT ya existentes en el ámbito empresarial, debe realizarse una clasificación de los flujos agrupándolos en tres categorías, las actividades corrientes, las de inversión y las de financiación no corrientes.

Los flujos de tesorería de las actividades corrientes son los procedentes de gastos e ingresos producidos durante el ejercicio y los activos y pasivos con vencimiento a corto plazo.

Los flujos de tesorería de las actividades de inversión son los relacionados con los activos materiales, intangibles, patrimonio histórico y financieros (salvo fondos líquidos). Estos flujos, podrán ser tanto de salida por adquisiciones de activos, como entradas por ventas de los mismos producidas durante el ejercicio.

Los flujos de tesorería por actividades de financiación son los relacionados con los pasivos con vencimiento a largo plazo, e incluyen el coste financiero que, en algunas ocasiones, lleva aparejado. Además, se incluirán algunas operaciones con fondos propios, en lo referido al fondo social, dotación fundacional, entre otros.

Para la elaboración del EFT habrá que atender a lo dispuesto en el Documento 20 «El Estado de Flujos de Tesorería» (Principios contables. AECA) [14].

[14] Así como lo previsto en el Plan General de Contabilidad, al considerarse desde el ámbito legal un estado contable obligatorio. En cualquier caso y aunque la Comisión tiene previsto la elaboración de un documento sobre este estado contable en las ESFL, recomienda la elaboración del mismo aplicando el método indirecto.

8
LA MEMORIA DE ACTIVIDADES

La memoria de actividades es una herramienta para informar sobre los programas, proyectos y actividades que la entidad sin fines de lucro ha desarrollado a lo largo de un determinado periodo, medido siempre con parámetros de eficacia y eficiencia. Según se indica en el Documento de la Comisión sobre la definición de ESFL, los conceptos básicos serían:

- **Programa:** es una unidad de ejecución definida en función de unos objetivos perseguidos, unos bienes entregados o unos servicios prestados, teniendo en cuenta las necesidades para un tipo establecido de usuarios que potencialmente serán atendidas mediante ellos, y articulado todo ello a partir de unos determinados recursos, tanto de carácter humano como de naturaleza financiera. La enunciación de un programa se suele realizar a través de un conjunto de operaciones o proyectos concretos.
- **Proyecto u operación:** un conjunto de actividades con un inicio y un fin determinado, destinado a lograr unos objetivos. Los proyectos pueden tener carácter plurianual y por tanto abarcar más de un ejercicio económico.
- **Actividad o actuación:** acción o tarea planificada de carácter individual o grupal llevada a cabo en la implementación del proyecto por las entidades sin fines lucrativos, que tiene como meta cumplir los fines estatutarios. Fruto de esa acción pueden

resultar bienes o servicios que reciben aquellas personas o entidades destinatarias.

Se elaborará con periodicidad anual partiendo de la información de los estados financieros referidos al ejercicio económico. En caso de que no coincida con el año natural, se recogerán en el documento las fechas de inicio y de cierre del ejercicio.

La memoria de actividades es un documento cuya formulación permite conocer la identidad de una institución, su marco de trabajo, los programas, proyectos y actividades realizadas y los recursos aplicados, datos económicos, recursos humanos y materiales.

Esta memoria también ofrece una información sobre la institución, sus pautas de actuación y de ejecución de los programas, que permite analizar su evolución. Su fin último es facilitar información a terceros sobre la entidad y el grado de cumplimiento de sus fines estatutarios.

Cumple una función comunicativa: trata de mostrar una información accesible y fiable que transmita a los usuarios de la información, especialmente a los donantes y beneficiarios actuales y potenciales y a las instituciones públicas y privadas, señales de confianza en los programas y actividades de la entidad atendiendo a los fines estatutarios, misión, principios y valores.

Para su formulación se necesitan tanto datos cualitativos como cuantitativos. El conjunto de todos los programas y proyectos configuran, desde su aspecto cualitativo, la totalidad de la actividad realizada, mientras que el aspecto cuantitativo estaría formado por la ejecución de las actividades contenidas en la previsión aprobada.

Para dar información sobre el cumplimiento de sus fines será necesario fijar objetivos e indicadores para su medición, los cuales estarán previamente definidos, y podrán ser genéricos o específicos siempre que sean claros y precisos.

Principales puntos a incluir en la memoria de actividades serían:

I. Presentación

II. Identidad, estructura y organización de la entidad

   a. Identidad, registro, objeto social (misión)
   b. Sede y delegaciones

c. Órganos de Gobierno: Patronato, Consejo de Gobierno, Comité de Dirección
d. Composición de las comisiones y sus miembros
e. Organigrama de la entidad

III. Recursos humanos empleados

a. Personal contratado
b. Personal voluntario
c. Plan de formación del personal

IV. Descripción de actividades, distinguiendo las de ámbito nacional de las transnacionales:

a. Tipología
b. Objetivos
c. Destinatarios o beneficiarios
d. Recursos empleados

V. Indicadores de naturaleza económica y social

VI. Donantes y financiadores, distinguiéndose entre públicos y privados. Incluyendo información sobre patrocinios y colaboración de empresas

VII. Relación de asociados [15], redes sociales y entidades grupos, vinculaciones con otras entidades o combinaciones de entidades vinculadas

VIII. Controles implantados de transparencia, en su caso: responsabilidad social, códigos de conducta, procesos de auditoría social, memorias de sostenibilidad, etc.

IX. Grado de cumplimiento de la previsión de actividades (aunque se trata de una información ya recogida en la Memoria, dado su vinculación con las actividades realizadas por la entidad, también debe hacerse mención dentro de la memoria de actividades).

[15] En caso de tratarse de un número elevado podrá omitirse el dato. Se deberá cumplir con lo establecido en la Ley de protección de datos aplicable.

9
LA PREVISIÓN DE ACTIVIDADES PARA EL SIGUIENTE PERÍODO

La continuidad de la entidad y su compromiso con la sociedad, implican realizar planes de futuro. La previsión de actividades constituye el enlace temporal de la información económico financiera formulada en este documento y el futuro previsible de la entidad.

Es relevante identificar las actividades para conseguir los objetivos a alcanzar, así como para dejar constancia de los recursos de que se dispone y su financiación. La previsión de actividades aprobada sirve como referente para medir la actuación de la entidad en el siguiente período.

Dado que la voluntad de permanencia de las entidades sin fines lucrativos no se reduce a un solo ejercicio, la previsión de actividades debería formar parte de un plan estratégico formulado a medio o largo plazo.

Como para la previsión de actividades no existe un modelo unificado, estas entidades normalmente han adoptado para mostrar sus previsiones la forma de «presupuesto y de plan de actuación»[16].

El modelo debe ser formulado teniendo en cuenta que se trata de una herramienta básica de planificación de actividades para la consecución de sus fines u objetivos sociales, desarrollando estrategias a corto plazo y líneas de actuación.

Las previsiones de actividades deben contemplar al menos los siguientes epígrafes:

[16] Muchas veces en aplicación de la legislación aplicable en cada caso.

1. Descripción de las actividades para el siguiente periodo englobadas dentro de proyectos y programas.
2. Detalle de gastos e ingresos estimados para cada programa.
3. La aplicación de subvenciones, donaciones y legados, a los fines para las que se dotaron, indicando el grado de cumplimiento de los objetivos.
4. Detalle de las inversiones en activos no corrientes a abordar, así como sus fuentes de financiación.
5. Cualquier otro indicador que permita comprobar posteriormente el grado de realización de cada programa.

Los objetivos contemplados en la previsión de actividades deberán ser: específicos, mensurables, alcanzables, realistas y relevantes. Se enunciarán en su caso, los indicadores cuantitativos o cualitativos que permitirán medir el grado de consecución de dichos objetivos.

Para la medición de la eficacia y la eficiencia desde la óptica del control económico, se dispone de herramientas que analizan las desviaciones en resultados y objetivos. Estas herramientas cuentan con la planificación y el control para medir si el bien o servicio ofertado ha llegado a satisfacer los objetivos propuestos con un resultado óptimo. Estas herramientas serán objeto de estudio y desarrollo en un documento posterior.

La previsión de actividades debe permitir realizar la comparación o liquidación entre lo previsto y lo ejecutado. Como ya indicamos anteriormente, la causa de las desviaciones producidas se incluirá en la memoria económica.

ANEXO

EJEMPLO DE ELABORACIÓN DE BALANCE Y CUENTA DE VARIACIONES Y RESULTADOS PATRIMONIALES EN LAS ESFL

(Preparado por Enrique Rúa. Revisión y comentarios: Alejandro Larriba y Francisco Serrano)

La Fundación ESFL, presenta la siguiente información económico-financiera (expresada euros):

ACTIVIDADES REALIZADAS EN EL EJERCICIO 20X1

1. La Fundación ESFL se constituyó el 1 de enero de 20X1 con una dotación fundacional de 200.000 euros, recibiendo de los fundadores los siguientes bienes y derechos:

   — Importe en efectivo: 100.000 euros (50% se desembolsará al siguiente año).
   — Ordenadores: 80.000 euros (vida útil 5 años)
   — Programas informáticos: 20.000 euros (vida útil 4 años).

2. Solicita un préstamo a una entidad financiera el 1 de enero de 20X1 por importe de 100.000 euros. Dicha financiación tiene vencimiento a 10 años, amortizando el 31 de diciembre de cada ejercicio 10.000 euros, momento en el cual pagará un 4% de interés sobre la deuda viva en ese periodo (TIE: 4%). Con dicha financiación se adquiere un local con una vida útil de 10 años, aunque no la propiedad del terreno.

3. El Ayuntamiento de la localidad se compromete a aportar todos los años 25.000 euros a la fundación en los próximos cuatro. La fundación cobra el primer año.
4. Durante el año 20X1 la fundación únicamente realizó actividades por las que obtenía ingresos para cubrir parcialmente sus costes, de las cuales se desprenden los siguientes gastos e ingresos:

INGRESOS	*GASTOS*	
Captación recursos: 100.000€	Personal:	40.000€
	Suministros:	20.000€
	Ayudas monetarias:	35.000€

Respecto a los ingresos que se han obtenido por captación de recursos, quedaron pendientes de cobro al cierre del ejercicio por importe de 20.000 euros, a su vez quedaron pendientes de pago ayudas monetarias por importe de 10.000 euros, el resto de gastos se pagaron en metálico.

5. Se reintegran 3.000 euros a los patronos para resarcirles de gastos debidamente justificados.
6. Para este año no se estimó tuviera que realizarse ningún pago en referencia al impuesto sobre sociedades.

Se decide aplicar un sistema de amortización lineal para todos los bienes despreciables.

SOLUCIÓN PROPUESTA. AÑO 20X1

Se diferencian con letra *negrita y cursiva* las cuentas de variaciones patrimoniales.

1.) Por las aportaciones a la dotación fundacional:

Fecha	*Registro contable*	*Cod PGCE*	*Importe Debe*	*Importe Haber*
1 enero 20X1	Bancos	(572)	50.000	
	Equipos para procesos de información	(217)	80.000	
	Aplicaciones informáticas	(206)	20.000	
	Aportaciones patrimoniales	***(9XX)***		***150.000***

Comentario: el aumento de patrimonio se produce únicamente por la parte desembolsada.

2.) Por la solicitud y cobro del préstamo:

Fecha	*Registro contable*	*Cod PGCE*	*Importe Debe*	*Importe Haber*
1 enero 20X1	Bancos	(572)	100.000	
	Deudas a largo plazo con entidades de crédito	(170)		90.000
	Deudas a corto plazo con entidades de crédito	(520)		10.000

— Por la compra de los locales:

Fecha	*Registro contable*	*Cod PGCE*	*Importe Debe*	*Importe Haber*
1 enero 20X1	Construcciones	(211)	100.000	
	Bancos	(572)		100.000

— Al cierre de ejercicio por el pago de intereses y amortización parcial de la deuda:

Fecha	*Registro contable*	*Cod PGCE*	*Importe Debe*	*Importe Haber*
31 diciembre 20X1	***Intereses de deudas***	***(662)***	***4.000***	
	Deudas a corto plazo con entidades de crédito	(520)	10.000	
	Bancos	(572)		14.000

- Por la reclasificación de la deuda:

Fecha	*Registro contable*	*Cod PGCE*	*Importe Debe*	*Importe Haber*
31 diciembre 20X1	Deudas a largo plazo con entidades de crédito	(170)	10.000	
	Deudas a corto plazo con entidades de crédito	(520)		10.000

3.) Por la aportación del Ayuntamiento:

Fecha	*Registro contable*	*Cod PGCE*	*Importe Debe*	*Importe Haber*
1 enero 20X1	Bancos	(572)	25.000	
	Subvenciones, donaciones y legados a la explotación	***(740)***		***25.000***

4.) Registro de gastos e ingresos de actividad propia:

Fecha	*Registro contable*	*Cod PGCE*	*Importe Debe*	*Importe Haber*
Año 20X1	***Sueldos y salarios*** ***Suministros*** ***Ayudas monetarias***	***(640)*** ***(628)*** ***(6XX)***	***40.000*** ***20.000*** ***35.000***	
	Bancos Beneficiarios, acreedores	(572) (412)		85.000 10.000

Fecha	*Registro contable*	*Cod PGCE*	*Importe Debe*	*Importe Haber*
Año 20X1	Bancos Patrocinadores, afiliados y otros deudores	(572) (447)	80.000 20.000	
	Ingresos por servicios diversos	***(759)***		***100.000***

5.) Por el pago de los gastos al patronato:

Fecha	*Registro contable*	*Cod PGCE*	*Importe Debe*	*Importe Haber*
Año 20X1	***Otros gastos sociales***	***(649)***	***3.000***	
	Bancos	(572)		3.000

6.) Por las amortizaciones del ejercicio:

Fecha	*Registro contable*	*Cod PGCE*	*Importe Debe*	*Importe Haber*
31 diciembre 20X1	***Amortización del inmovilizado intangible*** (20.000/4 años)	***(680)***	***5.000***	
	Amortización del inmovilizado material (80.000/5 años + 100.000/10 años)	***(681)***	***26.000***	
	Construcciones	(2811)		10.000
	Equipos procesos de información	(2817)		16.000
	Aplicaciones informáticas	(2806)		5.000

7.) Regularización de la Cuenta de variaciones y resultado patrimoniales:

Fecha	*Registro contable*	*Cod PGCE*	*Importe Debe*	*Importe Haber*
31 diciembre 20X1	***Aportaciones patrimoniales***	***(9XX)***	***150.000***	
	Subvenciones, donaciones y legados a la explotación	***(740)***	***25.000***	
	Ingresos por servicios diversos	***(759)***	***100.000***	
	Intereses de deudas	***(662)***		***4.000***
	Sueldos y salarios	***(640)***		***40.000***
	Suministros	***(628)***		***20.000***
	Ayudas monetarias	***(6XX)***		***35.000***
	Otros gastos sociales	***(649)***		***3.000***
	Amortización del inmovilizado intangible	***(680)***		***5.000***
	Amortización del inmovilizado material	***(681)***		***26.000***
	Cuenta de variaciones y resultados patrimonial (AUMENTO DEL PATRIMONIO)	***(13)***		***142.000***

Comentario: el patrimonio neto aumenta por ese importe en el balance.

8.) Por la distribución de la Cuenta de variaciones y resultados patrimoniales entre los diferentes epígrafes del balance:

Fecha	*Registro contable*	*Cod PGCE*	*Importe Debe*	*Importe Haber*
31 diciembre 20X1	***Cuenta de variación y resultados patrimonial***	***(13)***	***142.000***	
	Excedente negativo del ejercicio	***(129)***	***8.000***	
	Dotación fundacional	***(100)***		***150.000***

BALANCE DE SITUACIÓN DEL AÑO 20X1:

ACTIVO	**20X1**
A) ACTIVO NO CORRIENTE	***169.000***
I. Inmovilizado intangible.	15.000
II. Bienes del Patrimonio Histórico.	
III. Inmovilizado material.	154.000
IV. Inversiones inmobiliarias.	
V. Inversiones empresas y entidades del grupo y asociadas largo plazo	
VI. Inversiones financieras a largo plazo.	
VII. Activos por impuesto diferido.	
B) ACTIVO CORRIENTE	***73.000***
I. Activos no corrientes mantenidos para la venta.	
II. Existencias.	
III. Usuarios y otros deudores de la actividad propia.	20.000
IV. Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar.	
V. Fundadores por desembolsos exigidos.	
V. Inversiones empresas y entidades del grupo y asociadas corto plazo	
VI. Inversiones financieras a corto plazo.	
VII. Periodificaciones a corto plazo	
VIII. Efectivo y otros activos líquidos equivalentes.	53.000
TOTAL ACTIVO	**242.000**

PATRIMONIO NETO Y PASIVO	20X1
A) PATRIMONIO NETO	***142.000***
A-1)Fondos propios	142.000
I. Dotación fundacional	150.000
II. Reservas.	
III. Excedentes de ejercicios anteriores	
IV. Excedente del ejercicio (positivo o negativo)	(8.000)
A-2)Ajustes por cambio de valor.	
A-3)Subvenciones, donaciones y legados recibidos	
B) PASIVO NO CORRIENTE	***80.000***
I. Provisiones a largo plazo.	
II. Deudas a largo plazo	80.000
III. Deudas con entidades del grupo y asociadas a largo plazo.	
IV. Pasivos por impuesto diferido.	
V. Periodificaciones a largo plazo.	
C) PASIVO CORRIENTE	***20.000***
I. Pasivos vinculados con activos no corrientes mantenidos para la venta.	
II. Provisiones a corto plazo.	
III. Deudas a corto plazo.	10.000
IV. Deudas con entidades del grupo y asociadas a corto plazo.	
V. Beneficiarios-Acreedores	10.000
VI. Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar.	
VII. Periodificaciones a corto plazo	
TOTAL PATRIMONIO NETO Y PASIVO	**242.000**

Cuenta de variaciones y resultados patrimoniales. Año 20X1

CUENTA DE VARIACIONES Y RESULTADOS PATRIMONIALES	20X1
Aumentos recurrentes del Patrimonio	***125.000***
- Ingresos de la entidad por la actividad propia	125.000
Disminuciones recurrentes del Patrimonio	***(133.000)***
- Ayudas monetarias y otros	(38.000)
- Gastos de personal	(40.000)
- Otros gastos accesorios	(20.000)
- Amortización del inmovilizado	(31.000)
- Gastos financieros	(4.000)
Total aumento (disminución) recurrente del Patrimonio	**(8.000)**

Aumentos no recurrentes del Patrimonio	**150.000**
- Incremento de dotación fundacional	150.000
Disminuciones no recurrentes del Patrimonio	**0**
Total aumento (disminución) no recurrente del Patrimonio	**150.000**
VARIACION PATRIMONIAL DEL EJERCICIO (AUMENTO)	**142.000**

ACTIVIDADES REALIZADAS EN EL EJERCICIO 20X2

1. Los fundadores aportan en este ejercicio la cuantía pendiente de la dotación fundacional.
2. Obtiene unos rendimientos de 3.000 euros provenientes de las cuentas corrientes de la fundación.
3. El 1 de enero de 20X2 se ha recibido una subvención por importe de 100.000 euros, destinada a la realización de un proyecto de ayuda a discapacitados, que se desarrollará durante los años 20X2 y 20X3. Los datos referentes a la operación son los siguientes:

Ingresos	*Cobro 20X2*	*Cobro 20X3*
100.000€	0€	100.000€
Gastos	*Devengo y pago 20X2*	*Devengo y pago 20X3*
Ayudas monetarias	40.000€	20.000€
Gastos personal	15.000€	25.000€
TOTAL	55.000€	45.000€

4. Una entidad privada ha cedido un local a la fundación, para la realización de sus actividades, durante un periodo de 4 años. Se ha firmado un acuerdo de cesión para certificar dicha operación. En función de las condiciones de mercado, se estima que el alquiler anual de dicho local costaría 15.000€/año.
5. Durante el año 20X2 en lo referente a las actividades propias, de las cuales se desprenden los siguientes gastos e ingresos:

INGRESOS	*GASTOS*	
Captación recursos: 120.000€	Personal:	60.000€
	Suministros:	20.000€
	Ayudas monetarias:	30.000€

Durante el año se han cobrado y pagado los saldos pendientes del ejercicio anterior. Respecto a los ingresos de este periodo quedaron pendientes de cobro por importe de 25.000 euros, a su vez quedaron pendientes de pago ayudas monetarias por importe de 15.000 euros.

6. El 1 de enero recibió una subvención para financiar la compra de una maquinaria con un precio de adquisición de 10.000 euros. La máquina tiene una vida útil estimada que asciende a 5 años y se le aplicará amortización lineal.
7. Se reintegran 4.000 euros a los patronos para resarcirles de gastos debidamente justificados.
8. Para este año no se estimó tuviera que realizarse ningún pago en referencia al impuesto sobre sociedades.
9. Se decide aplicar un sistema de amortización lineal para todos los bienes depreciables.

Solución propuesta. Año 20X2.

1.) Por la aportación de la parte pendiente de la dotación fundacional:

Fecha	*Registro contable*	*Cod PGCE*	*Importe Debe*	*Importe Haber*
Año 20X2	Bancos	(572)	50.000	
	Aportaciones patrimoniales	***(9XX)***		***50.000***

2.) Por el cobro de la rentabilidad de las cuentas corrientes:

Fecha	*Registro contable*	*Cod PGCE*	*Importe Debe*	*Importe Haber*
1 enero 20X2	Bancos	(572)	3.000	
	Otros ingresos financieros	***(769)***		***3.000***

3.) Por la concesión de la subvención:

Fecha	*Registro contable*	*Cod PGCE*	*Importe Debe*	*Importe Haber*
1 enero 20X2	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas	(4708)	100.000	
	Subvenciones, donaciones y legados patrimoniales	***(940)***		***100.000***

— Por los gastos del proyecto del año 20X2:

Fecha	*Registro contable*	*Cod PGCE*	*Importe Debe*	*Importe Haber*
Año 20X2	***Proyecto de ayuda a discapacitados***	***(6XX)***	***55.000***	
	Bancos	(572) (171)		55.000

4.) Por la concesión del derecho de cesión de uso del local:

Fecha	*Registro contable*	*Cod PGCE*	*Importe Debe*	*Importe Haber*
30 junio 20X2	Derechos de cesión de terrenos	(20X)	60.000	
	Subvenciones, donaciones y legados patrimoniales	***(940)***		***60.000***
30 junio 20X2	***Arrendamientos y cánones***	***(621)***	***7.500***	
	Derechos de cesión de terrenos	(20X)		7.500

— La valoración del derecho de cesión de uso está en función de lo que costaría 4 años de alquiler de dicho local.

5.) Gastos e ingresos de actividad propia:

Fecha	*Registro contable*	*Cod PGCE*	*Importe Debe*	*Importe Haber*
Año 20X2	Beneficiarios, acreedores	(412)	10.000	
	Bancos	(572)		10.000

Fecha	Registro contable	Cod PGCE	Importe Debe	Importe Haber
Año 20X2	Bancos	(572)	20.000	
	Patrocinadores, afiliados y otros deudores	(447)		20.000

Fecha	*Registro contable*	*Cod PGCE*	*Importe Debe*	*Importe Haber*
Año 20X2	***Sueldos y salarios***	***(640)***	***60.000***	
	Suministros	***(628)***	***20.000***	
	Ayudas monetarias	***(6XX)***	***30.000***	
	Bancos	(572)		95.000
	Beneficiarios, acreedores	(412)		15.000

Fecha	*Registro contable*	*Cod PGCE*	*Importe Debe*	*Importe Haber*
Año 20X2	Bancos	(572)	95.000	
	Patrocinadores, afiliados y otros deudores	(447)	25.000	
	Ingresos por servicios diversos	***(759)***		***120.000***

6.) Por la concesión y cobro de la subvención de capital:

Fecha	*Registro contable*	*Cod PGCE*	*Importe Debe*	*Importe Haber*
1 enero 20X2	Bancos	(572)	10.000	
	Subvenciones, legados y donaciones patrimoniales	***(940)***		***10.000***

Fecha	*Registro contable*	*Cod PGCE*	*Importe Debe*	*Importe Haber*
1 enero 20X2	Maquinaria	(213)	10.000	
	Bancos	(572)		10.000

7.) Por el pago de los gastos al patronato:

Fecha	*Registro contable*	*Cod PGCE*	*Importe Debe*	*Importe Haber*
Año 20X2	***Otros gastos sociales***	***(649)***	***4.000***	
	Bancos	(572)		4.000

8.) Por las amortizaciones del ejercicio:

Fecha	*Registro contable*	*Cod PGCE*	*Importe Debe*	*Importe Haber*
31 diciembre 20X2	***Amortización del inmovilizado intangible*** (20.000/4 años)	***(680)***	***5.000***	
	Amortización del inmovilizado material (80.000/5 años + 100.000/10 años + 10.000/5 años)	***(681)***	***28.000***	
	Construcciones	(2811)		10.000
	Equipos para proceso de información	(2817)		16.000
	Maquinaria	(2813)		2.000
	Aplicaciones informáticas	(2806)		5.000

— Para aplicar el principio de correlación se procederá a la aplicación al ejercicio de la parte correspondiente de las subvenciones patrimoniales (la subvención de la maquinaria, la donación de los derechos de uso, y la subvención para proyecto discapacitados):

Fecha	*Registro contable*	*Cod PGCE*	*Importe Debe*	*Importe Haber*
31 diciembre 20X2	***Transferencia al ejercicio de subvenciones, donaciones y legados patrimoniales*** (2.000 Maquina + 7.500 Derechos uso + 55.000 Proyecto ayuda discapacitados)	***(840)***	***64.500***	
	Subvenciones, donaciones y legados patrimoniales aplicadas	***(746)***		***64.500***

OTRAS OPERACIONES DEL AÑO 20X2:

— Al cierre por el pago de intereses y amortización parcial de la deuda:

Fecha	*Registro contable*	*Cod PGCE*	*Importe Debe*	*Importe Haber*
31 diciembre 20X2	***Intereses de deudas***	***(662)***	***3.600***	
	Deudas a corto plazo con entidades de crédito	(520)	10.000	
	Bancos	(572)		13.600

— Por la reclasificación de la deuda:

Fecha	*Registro contable*	*Cod PGCE*	*Importe Debe*	*Importe Haber*
31 diciembre 20X2	Deudas a largo plazo con entidades de crédito	(170)	10.000	
	Deudas a corto plazo con entidades de crédito	(520)		10.000

— Por la aportación anual del ayuntamiento:

Fecha	*Registro contable*	*Cod PGCE*	*Importe Debe*	*Importe Haber*
1 enero 20X2	Bancos	(572)	25.000	
	Subvenciones, donaciones y legados a la explotación	***(740)***		***25.000***

— Regularización de la cuenta de variaciones y resultado patrimoniales:

Fecha	*Registro contable*	*Cod PGCE*	*Importe Debe*	*Importe Haber*
31 diciembre 20X1	***Aportaciones patrimoniales***	***(9XX)***	***50.000***	
	Subvenciones, donaciones y legados patrimoniales (100.000 + 60.000 + 10.000)	***(940)***	***170.000***	
	Subvenciones, donaciones y legados a la explotación	***(740)***	***25.000***	
	Otros ingresos financieros	***(769)***	***3.000***	
	Ingresos por servicios diversos	***(759)***	***120.000***	
	Subvenciones, donaciones y legados patrimoniales aplicadas	***(746)***	***64.500***	

	Intereses de deudas	***(662)***		***3.600***
	Sueldos y salarios	***(640)***		***60.000***
	Arrendamientos y cánones	***(621)***		***7.500***
	Suministros	***(628)***		***20.000***
	Ayudas monetarias	***(6XX)***		***30.000***
	Proyecto de ayuda discapacitados	***(6XX)***		***55.000***
	Otros gastos sociales	***(649)***		***4.000***
	Amortización del inmovilizado intangible	***(680)***		***5.000***
31 diciembre 20X1	***Amortización del inmovilizado material***	***(681)***		***28.000***
	Transferencia al ejercicio de subvenciones, donaciones y legados patrimoniales	***(840)***		***64.500***
	Cuenta de variaciones y resultados patrimonial (AUMENTO DEL PATRIMONIO)	***(13)***		***154.900***

— Por la distribución del aumento entre los diferentes epígrafes del balance:

Fecha	*Registro contable*	*Cod PGCE*	*Importe Debe*	*Importe Haber*
	Cuenta de variación y resultados patrimonial	***(13)***	***154.900***	
31 diciembre 20X1	***Excedente negativo del ejercicio***	***(129)***	***600***	
	Dotación fundacional	***(100)***		***50.000***
	Subvenciones, donaciones y legados	***(13X)***		***105.500***

Balance de situación del año 20X2:

ACTIVO	20X2	20X1
A) ACTIVO NO CORRIENTE	***198.500***	***169.000***
I. Inmovilizado intangible.	62.500	15.000
II. Bienes del Patrimonio Histórico.		
III. Inmovilizado material.	136.000	154.000
IV. Inversiones inmobiliarias.		
V. Inversiones empresas y entidades del grupo y asociadas largo plazo		
VI. Inversiones financieras a largo plazo.		
VII. Activos por impuesto diferido.		
B) ACTIVO CORRIENTE	***193.400***	***73.000***
I. Activos no corrientes mantenidos para la venta.		
II. Existencias.		
III. Usuarios y otros deudores de la actividad propia.	125.000	20.000
IV. Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar.		
V. Fundadores por desembolsos exigidos.		
V. Inversiones empresas y entidades del grupo y asociadas corto plazo		
VI. Inversiones financieras a corto plazo.		
VII. Periodificaciones a corto plazo		
VIII. Efectivo y otros activos líquidos equivalentes.	68.400	53.000
TOTAL ACTIVO	**391.900**	**242.000**

PATRIMONIO NETO Y PASIVO	20X2	20X1
A) PATRIMONIO NETO	***296.900***	***142.000***
A-1) Fondos propios	191.400	142.000
I. Dotación fundacional	200.000	150.000
II. Reservas.		
III. Excedentes de ejercicios anteriores	(8.000)	
IV. Excedente del ejercicio (positivo o negativo)	(600)	(8.000)
A-2) Ajustes por cambio de valor.		
A-3) Subvenciones, donaciones y legados recibidos	105.500	
B) PASIVO NO CORRIENTE	***70.000***	***80.000***
I. Provisiones a largo plazo.		
II. Deudas a largo plazo	70.000	80.000
III. Deudas con entidades del grupo y asociadas a largo plazo.		
IV. Pasivos por impuesto diferido.		
V. Periodificaciones a largo plazo.		

C) PASIVO CORRIENTE	***25.000***	***20.000***
I. Pasivos vinculados con activos no corrientes mantenidos para la venta		
II. Provisiones a corto plazo.		
III. Deudas a corto plazo.	10.000	10.000
IV. Deudas con entidades del grupo y asociadas a corto plazo.		
V. Beneficiarios-Acreedores	15.000	10.000
VI. Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar.		
VII. Periodificaciones a corto plazo		
TOTAL PATRIMONIO NETO Y PASIVO	**391.900**	**242.000**

Cuenta de variaciones y resultados patrimoniales del año 20X2:

CUENTA DE VARIACIONES Y RESULTADOS PATRIMONIALES	**20X2**	**20X1**
Aumentos recurrentes del Patrimonio	**212.500**	**125.000**
- Ingresos de la entidad por la actividad propia	145.000	125.000
- Ingresos financieros	3.000	0
- Traspaso de subvenciones, donaciones y legados patrimoniales	64.500	0
Disminuciones recurrentes del Patrimonio	**(213.100)**	**(133.000)**
- Ayudas monetarias y Proyectos	(85.000)	(38.000)
- Gastos de personal	(64.000)	(40.000)
- Otros gastos accesorios	(27.500)	(20.000)
- Amortización del inmovilizado	(33.000)	(31.000)
- Gastos financieros	(3.600)	(4.000)
Total aumento (disminución) recurrente del Patrimonio	**(600)**	**(8.000)**
Aumentos no recurrentes del Patrimonio	**220.000**	**150.000**
- Incremento de dotación fundacional	50.000	150.000
- Subvenciones, donaciones y legados patrimoniales	170.000	0
Disminuciones no recurrente del Patrimonio	**(64.500)**	
- Subvenciones, donaciones y legados patrimoniales aplicadas	(64.500)	
Total aumento (disminución) no recurrente del Patrimonio	**155.500**	**150.000**
VARIACION PATRIMONIAL DEL EJERCICIO (AUMENTO)	**154.900**	**142.000**

JUNTA DIRECTIVA DE LA ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS

Presidente:	Leandro CAÑIBANO CALVO
Vicepresidente 1.º:	Eduardo BUENO CAMPOS
Vicepresidente 2.º:	Rafael MUÑOZ RAMÍREZ
Secretario General:	Jesús LIZCANO ÁLVAREZ
Vicesecretaria Gral.:	Lourdes TORRES PRADAS
Tesorero:	Enrique CAMPOS PEDRAJA
Contador:	Ricardo DE JORGE ASENSI
Bibliotecario:	Esteban HERNÁNDEZ ESTEVE
Consejeros:	Enrique ASLA GARCÍA
	Carlos CUBILLO RODRÍGUEZ
	Domingo GARCÍA PÉREZ DE LEMA
	Begoña GINER INCHAUSTI
	Isaac Jonás GONZÁLEZ DÍEZ
	Felipe HERRANZ MARTÍN
	Joaquina LAFFARGA BRIONES
	José Luis LÓPEZ COMBARROS
	Rafael LÓPEZ MERA
	Miguel MARTÍN FERNÁNDEZ
	Isabel MARTÍNEZ CONESA
	Horacio MOLINA SÁNCHEZ
	Jesús PEREGRINA BARRANQUERO
	Begoña PRIETO MORENO
	Enrique RIBAS MIRANGELS
	Pedro RIVERO TORRE
	Francisco RODRÍGUEZ PÉREZ
	José María VALDECANTOS BENGOECHEA
	Ignacio VIOTA DEL CORTE
	Raúl Óscar YEBRA CEMBORÁIN