



## Circular nº E06/2013

Área: Técnica

**ASUNTO:** **Publicación de los textos refundidos de la adaptación del PGC a las entidades sin fines lucrativos.**

**EXTENSIÓN:** **Miembros ejercientes del Instituto.**

**FECHA:** **24 de abril de 2013.**

De acuerdo con las previsiones de la Disposición final primera del RD 1491/2011, que aprobó, con fecha 24 de octubre de 2011 (BOE del 24 de noviembre), las adaptaciones del PGC y del PGC-pymes a las entidades sin fines lucrativos (ESFL), se han aprobado los textos refundidos de dichas adaptaciones mediante dos resoluciones del ICAC de fecha 26 de marzo de 2013, que han sido publicadas en el BOE con fechas 9 y 10 de abril.

Las resoluciones recogen íntegramente los textos publicados en el RD 1491/2011, antes mencionado, sin innovación alguna ni modificación de lo previsto en las citadas normas, sin perjuicio de las adaptaciones que en determinados casos han sido necesarias en función de la propia naturaleza jurídica de las entidades a las que se dirigen. En este sentido, en la labor de compilación se ha prestado especial cuidado en identificar los aspectos que si bien están contemplados en el Plan General de Contabilidad, por ejemplo, las operaciones con instrumentos de patrimonio propio o los instrumentos financieros compuestos, no tienen cabida en este tipo de entidades.

En la nota adjunta se hace un resumen de los aspectos más destacados de los textos mencionados

El documento se encuentra disponible en la página web del Instituto, [www.icjce.es](http://www.icjce.es) (área de “Normativa”, apartados de “Guías de actuación” y “Circulares”).



**Audidores**

Paseo de la Habana, 1  
28036 - Madrid

T. +34 91 446 03 54  
F. +34 91 447 11 62

Para cualquier tipo de aclaración no dudéis en dirigir vuestra consulta al Departamento Técnico, utilizando el e-mail y facilitando un número de teléfono de contacto, y se intentará daros respuesta lo antes posible.

**José María López Mestres**  
Presidente de la Comisión Técnica

**Nota resumen de aspectos más destacados de los textos refundidos  
correspondientes a la adaptación del PGC a las entidades sin fines lucrativos  
(ESFL)**

En primer lugar, hay que decir que el Plan de Contabilidad de las ESFL, al igual que las normas de adaptación del año 1998, tiene como destinatario las citadas entidades, siendo de obligado cumplimiento para las fundaciones de competencia estatal y las asociaciones declaradas de utilidad pública, sin perjuicio de que otras entidades puedan quedar incluidas obligatoriamente dentro de su ámbito de aplicación si la correspondiente norma sustantiva así lo dispone.

La mayor novedad en esta adaptación pasa por el reconocimiento del hecho de que las ESFL no persiguen la consecución de un beneficio, por lo que las variables de interés para el análisis de su gestión son, en primer lugar, las relativas a la variación de sus recursos netos no exigibles, que a su vez viene determinada por la cantidad de fondos obtenidos en cada período y el uso que de los mismos se ha realizado; en segundo lugar, por el grado de consecución de sus fines sociales, y por último por los compromisos sobre fondos a recibir y asumidos para siguientes períodos. Este enfoque da lugar a la ampliación del contenido de la cuenta de resultados de las empresas a la totalidad de variaciones de los recursos netos no exigibles, aunque se seguirá calculando un excedente. Por ello, no se incluye un estado de cambios en el patrimonio neto, dado que la información contenida en éste ya aparece contemplada en la cuenta de resultados.

Analizando el contenido de las adaptaciones, desde el Marco conceptual se presentan diferencias significativas respecto del que aplican las entidades mercantiles, ya que la información relevante y fiable que debe ser incluida en las cuentas anuales debe referirse a:

- El grado de realización de las actividades previstas para cumplir con los fines sociales.
- La naturaleza de los activos y pasivos, incluyendo las posibles restricciones al uso o disposición de los primeros.
- El excedente en el ejercicio como medida de la capacidad de autofinanciarse de la entidad.

- La variación del patrimonio neto como expresión de la viabilidad futura y la capacidad de seguir cumpliendo sus fines sociales.

Entre las definiciones la que experimenta un cambio sustancial es la de activo, ya que aquí no se cumple el requisito de “generar beneficios en el futuro”. Por ello se considerarán como **ACTIVOS** en este sector a los *bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la entidad, como resultado de sucesos pasados, de los que se espera que la entidad obtenga rendimientos aprovechables, y entre ellos los que incorporan un potencial de servicios para usuarios o beneficiarios de la entidad.* En definitiva, que contribuirán al mantenimiento de la actividad social de la entidad.

En consecuencia con la definición, los activos se reconocerán desde el momento en que pudiéndose valorar, sea probable la obtención, a partir de los mismos, de rendimientos aprovechables en la actividad social futura. Se distinguen dos tipos de activo, los que se utilizan en actividades de las que se obtiene un rendimiento económico y por tanto unos flujos de efectivo positivo (activos generadores de efectivo) y los que se utilizan en las actividades sociales que suelen suponer un rendimiento económico y unos flujos de efectivo negativos (activos no generadores de efectivo). En estos últimos, su valor de uso se basa en su potencial de servicios futuro, con referencias constantes al valor de reposición depreciado (es decir considerando la antigüedad y por lo tanto la amortización teórica) de dichos activos.

El Plan asume como criterios generales de registro y valoración los contenidos en el Plan de sociedades mercantiles, pero regula de manera específica operaciones relacionadas con de la no existencia de resultados o con los “activos no generadores de efectivo”, así como todas aquellas operaciones típicas de estas entidades que no tienen sencillo acomodo en las normas generales.

Así, las materias que se ha considerado necesario desarrollar o regular de manera específica son las siguientes:

- Inmovilizado material no generador de flujos de efectivo
- Bienes del patrimonio histórico
- Créditos y débitos por la actividad propia
- Existencias no generadoras de flujos de efectivo



- Impuestos sobre beneficios
- Gastos e ingresos de las entidades no lucrativas
- Subvenciones, donaciones y legados recibidos
- Fusiones entre entidades no lucrativas

Componen las cuentas anuales un balance, una cuenta de resultados y una memoria, que a su vez, incluye un estado de flujos de efectivo. Existen dos modalidades, la ordinaria y la simplificada que podrían utilizar las entidades que por tamaño puedan acogerse a la modalidad prevista para PYMES y Micropymes, respectivamente, que no incluyen la explicación de las variaciones de tesorería.

Las novedades más significativas se encuentran en el modelo de la cuenta de resultados, ya que no solo recoge éstos sino que presenta todos los cambios producidos en el patrimonio neto, distinguiendo los siguientes conceptos:

- Excedente del ejercicio.
- Ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto.
- Reclasificaciones al excedente del ejercicio.
- Ajustes por cambios de criterios y errores.
- Aportaciones y disminuciones de la dotación fundacional o fondo social.

El saldo de la citada cuenta de resultados se obtiene de la agregación de las aportaciones y disminuciones de la dotación fundacional o fondo social, los ingresos y gastos del ejercicio y las rectificaciones de los resultados de ejercicios anteriores derivados de un cambio de criterio o la subsanación de un error contable. El estado previsto permite asumir las obligaciones de información en materia tributaria y en lo que se refiere al destino de rentas.

Respecto de la memoria, se ha intentado reunir en un único documento cuestiones que las normativas sustantivas de los distintos tipos de ESFL vienen exigiendo en estos momentos. Por ello, la memoria de cuentas incluye la denominada memoria de actividades, típica de fundaciones y otras entidades sin fines de lucro. Lo mismo sucede con el inventario que se exige en otros casos. Igualmente, y si bien es cierto que el Plan de actuación no forma parte de las cuentas anuales, es un documento a



considerar cuando se informa del grado de cumplimiento, lo que sí está contemplado en los modelos de memoria.

El balance abreviado lo podrán utilizar las ESFL que estén dentro de los límites de aplicación del Plan de PYMES como referencia. Se prevé también la existencia de micro entidades sin fines de lucro, cuya referencia general será el Plan de micropymes

En lo relativo a las cuentas anuales, se deben elaborar anualmente y ser formuladas por el órgano de gobierno para su sometimiento a aprobación en 6 meses desde la fecha de cierre. Se formularán en 3 meses las cuentas que deban someterse a auditoría.

Por último, recordamos que las normas de adaptación aprobadas en el año 2011 están en vigor para los ejercicios económicos comenzados a partir del 1 de enero de 2012.