



UNIVERSITAT DE
BARCELONA



**Facultat
d'Economia
i Empresa**
Universitat de Barcelona



UNIVERSITAT DE
BARCELONA
Facultat d'Economia
i Empresa

Màster
**de Comptabilitat
i Fiscalitat**

CONTABILIDAD de entidades sin ánimo de lucro

Contabilidad de entidades sin ánimo de lucro

Asignatura: Otros Marcos Contables
Máster de Contabilidad y Fiscalidad



Título: Contabilidad de entidades sin ánimo de lucro
Autor: Javier Osés García

Esta obra está sujeta a licencia [Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España License](http://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/2.5/es/deed.ca) que permite copiar, distribuir y comunicar públicamente la obra siempre que especifique el autor y el nombre de la publicación y sin objetivos comerciales. También permite crear obras derivadas, siempre que sean distribuidas con esta misma licencia. <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/2.5/es/deed.ca>

Usted es libre de:

- copiar, distribuir y comunicar públicamente la obra
- Remezclar — transformar la obra

Bajo las condiciones siguientes:

- Reconocimiento — Debe reconocer los créditos de la obra de la manera especificada por el autor o el licenciadador (pero no de una manera que sugiera que tiene su apoyo o apoyan el uso que hace de su obra).
- No comercial — No puede utilizar esta obra para fines comerciales.
- Compartir bajo la misma licencia — Si altera o transforma esta obra, o genera una obra derivada, sólo puede distribuir la obra generada bajo una licencia idéntica a ésta

CONTABILIDAD DE ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO

Tipos de entidades

Entidades sin finalidad lucrativa son aquellas que:

- Tienen como principal objetivo ofrecer Servicios sociales a los ciudadanos o a sus Asociados
- En caso de obtener beneficios (excedentes) se aplican a mejorar los servicios ofrecidos
- Pueden adoptar cualquier forma jurídica no mercantil: fundaciones, asociaciones, sociedades deportivas, mutuas, colegios profesionales, federaciones,...
- Tienen carácter no gubernamental
- Como colectivo, prestan servicios muy diversos: salud, educación, cultura, deporte, ocio, religión, servicios sociales, protección del medio ambiente, asociaciones profesionales,...
- Tienen una proporción de financiación superior por subvenciones, ayudas y donaciones o aportaciones de sus asociados
- Tienen tratamientos fiscales preferentes

Sanidad

- Hospitales
- Clínicas
- Casas de alimentos

Educación

- Universidades
- Escuelas

Social

- Servicios a familias
- Atención a mayores
- Discapacidades
- Desfavorecidos

Arte y cultura

- Orquestas
- Bibliotecas
- Museos

Otras

- Religiosas
- Políticas
- Científicas
- Asociaciones
- Clubs

CONTABILIDAD DE ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO

Características

Podría decirse que las ESALs tienen algunas características distintivas:

- Dificultad de medir el output, intangible
- Dificultad de medir el éxito o fracaso de la entidad
- Diversidad de agentes a los que rendir cuentas
- Objetivos a menudo poco definidos
- Dificultades de control en la gestión
- Imprecisión en la responsabilidad de los responsable o miembros
- Amplia presencia del voluntarismo
- Predominio del control informal
- Legislación específica, también en lo fiscal
- Restricciones legales en las disposiciones de excedentes
- Limitaciones en sus fuentes de ingresos
- Competencia en la obtención de fondos públicos
- Dificultad de acceso al crédito
- Necesidad de formación permanente del personal de rotación

CONTABILIDAD DE ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO

Principales normas contables reguladoras. Ámbito estatal

- Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y el modelo de plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos
- Resolución 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
- 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

Principales normas contables reguladoras. Catalunya

- DECRET 259/2008, de 23 de desembre, pel qual s'aprova el Pla de comptabilitat de les fundacions i les associacions subjectes a la legislació de la Generalitat de Catalunya
- DECRET 125/2010, de 14 de setembre, de modificació del Pla de comptabilitat de les fundacions i les associacions subjectes a la legislació de la Generalitat de Catalunya, aprovat pel Decret 259/2008, de 23 de desembre.

CONTABILIDAD DE ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO

Regulación contable

El PGC-ESALS será de aplicación a las Fundaciones de competencia estatal y a las asociaciones declaradas de utilidad pública.

El resto de entidades ESALS no están obligadas a seguir este PGC-ESALS, aunque pueden hacerlo voluntariamente, por defecto deberían aplicar el PGC.

Es el caso de las entidades eclesiásticas (una congregación religiosa que gestiona una escuela) o de los colegios profesionales (como indicó la consulta 4/84 del ICAC).

En cambio las Federaciones deportivas y asociaciones y clubes de fútbol de utilidad pública siguen su propia normativa.

El PGC-ESALS regula algunas partidas específicas:

- Concepto de valor de reposición
- Inmovilizado material no generador de flujos de efectivo
- Gastos I+D no generadores de flujos de efectivo
- Bienes del patrimonio histórico
- Existencias no generadoras de flujos de efectivo
- Impuesto sobre beneficios
- Subvenciones, donaciones y legados recibidos

El PGC-ESALS se aplica a las entidades de manera integral, sin poder hacerse selección de partes aplicables y partes a las que dejar de aplicarlo. Por lo tanto será de aplicación a todas las actividades de la ESAL, tanto si tienen relación con la actividad propia como si son actividades mercantiles complementarias.

CONTABILIDAD DE ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO

PGC-ESALS

En el Marco Conceptual del PGC-ESALS no hay diferencias significativas respecto del MC PGC, salvo algunas lógicas adaptaciones a las características de estas entidades

- En el apartado de imagen fiel se hace una mención expresa a información útil que deben suministrar: restricciones en el uso de los activos, grado de realización de actividades previstas para cumplir los objetivos, el excedente como fruto de las actividades realizadas y medida de la autofinanciación, variación del patrimonio neto como expresión de la viabilidad futura
- En la definición de activo se menciona expresamente que cumplen la definición los activos con potencial de servicio para los usuarios o beneficiarios de la entidad (más allá de la capacidad de generación de rendimientos futuros)
- Se sustituye las referencias al capital social y las aportaciones de los propietarios por las de dotación fundacional o fondo social y aportaciones de los fundadores o asociados
- En las valoraciones a valor razonable se hace una mención más extensa de la que figuraba en el PGC-2007, más similar a la que figura tras las reforma 2021 y a la que figura en la NIIF13
- En el caso de activos que no generen flujos de efectivo, el valor en uso se sustituye por el valor de reposición
- El coste de reposición es el importe que debería pagarse por la adquisición de un activo de la misma capacidad de servicio, menos la amortización que le correspondería en función del uso que ya hubiera sido efectuado (puede ser un coste de reproducción o un coste de sustitución)
- Hay mención expresa a los costes de transacción atribuibles a un activo o pasivo financiero

CONTABILIDAD DE ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO

PGC-ESALS

En las Normas de Registro y Valoración se incluyen los siguientes aspectos diferenciales:

- Los bienes recibidos en concepto de aportación no dineraria a la dotación fundacional o fondo social se incorporarán por su valor razonable en el momento de la aportación
- Las entregas de bienes sin contraprestación, a perpetuidad o por un plazo superior a la vida útil del activo, en cumplimiento de los fines no lucrativos de la entidad, se contabilizarán como gasto por el valor en libros del activo cedido
- Si la cesión fuera por un período inferior a la vida útil, se reconocerá un gasto por el valor equivalente al derecho de uso cedido generando una cuenta compensadora del activo como contrapartida. Esta cuenta compensadora se traspasará a la amortización acumulada a medida que se consuma el derecho de uso cedido
- Bienes de inmovilizado no generadores de flujos de efectivo: son los que se poseen con una finalidad distinta a la de generar un rendimiento comercial, como pueden ser los flujos económicos sociales que generan dichos activos y que benefician a la colectividad, esto es, su beneficio social o potencial de servicio
- Los bienes del Patrimonio Histórico (que no se pueden reemplazar) se valoran igual que el resto de los activos del inmovilizado. Si el valor razonable inicial no puede determinarse de manera fiable, el precio de adquisición será el importe de los gastos de acondicionamiento. Figurarán en balance en una partida propia. No se amortizarán cuando la vida útil sea indefinida
- Las obras de arte y objetos de colección que no pertenezcan al Patrimonio Histórico no se amortizarán si la entidad prueba que tienen vida útil indefinida

CONTABILIDAD DE ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO

PGC-ESALS

En las Normas de Registro y Valoración se incluyen los siguientes aspectos diferenciales:

- Los créditos concedidos en el ejercicio de la actividad propia a tipo de interés cero o por debajo del tipo de interés de mercado, se contabilizarán por su valor razonable. La diferencia entre el valor entregado y el valor razonable se imputará como un gasto de acuerdo a su naturaleza
- Las concesiones de ayudas comprometidas a sus beneficiarios se registrarán como gasto en el período en que se concedan con contrapartida en el pasivo según su vencimiento. Cuando el plazo comprometido sea superior al año se valorarán por el valor actual y la diferencia con el nominal se registrará como gasto de acuerdo a un criterio de devengo según coste amortizado. Se considerarán los importes comprometidos en firme y aquellos sometidos a evaluaciones periódicas de mero trámite formal o administrativo
- Las existencias recibidas gratuitamente por la entidad se valorarán por su valor razonable
- La compensación de gastos por prestaciones de colaboración son los gastos producidos por voluntarios y otros colaboradores como consecuencia de las actividades desarrolladas en la entidad
- El gasto por impuesto sobre sociedades deberá determinarse considerando la eventual reducción por los resultados procedentes de las actividades exentas

CONTABILIDAD DE ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO

PGC-ESALS

En las Normas de Registro y Valoración se incluyen los siguientes aspectos diferenciales:

- Los ingresos derivados del cumplimiento de los fines de la entidad
 - Ingresos por entregas de bienes y prestaciones de servicios se reconocen por el importe acordado
 - Cuotas de usuarios se reconocen cuando se presta el servicio que las devenga. Cuotas de afiliados que no den derecho a prestaciones identificables de manera individualizada, se reconocen en el período al que corresponden
 - Ingresos procedentes de promociones para captar recursos, de patrocinadores o colaboraciones, se reconocerán cuando las campañas o actos se produzcan
 - Las subvenciones recibidas en que la entidad sea intermediaria entre el otorgante y el destinatario final no se reconocerán en la cuenta de resultados de la entidad
- En PGC-ESALS-PYM algunos criterios de valoración son distintos
 - Los créditos por actividades propias se pueden valorar por el nominal, independientemente del plazo
 - También los débitos por actividades propias pueden valorarse al nominal
 - En el impuesto sobre sociedades

CONTABILIDAD DE ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO

PGC-ESALS. Límites en los tipos de cuentas anuales

Cuentas anuales en los distintos planes contables

Entidades mercantiles PGC	ESALS estatales	ESALS catalanas
Balance	Balance	Balance
Cuenta de Resultados	Cuenta de Resultados (extendida)	Cuenta de Resultados
Memoria	Memoria (incluye EFE)	Memoria
ECPN		ECPN
EFE		EFE

Límites en la aplicación de cuentas anuales

		Entidades mercantiles PGC	ESALS estatales	ESALS catalanas
dimensión grande	Total activo	4 millones €	4 millones €	2,85 millones €
	Volumen anual ingresos	8 millones €	8 millones €	5,7 millones €
	Personal promedio	50 empleados	50 empleados	50 empleados
dimensión reducida o micro	Total activo	1 millones €	150.000 euros	1 millones €
	Volumen anual ingresos	2 millones €	150.000 euros	2 millones €
	Personal promedio	10 empleados	5 empleados	10 empleados
	Equivalente del volumen anual de ingresos	cifra de negocios	ingresos de la actividad propia y mercantil	ingresos de la actividad propia y mercantil más ingresos por trabajo realizados para el inmovilizado más subvenciones transferidas

CONTABILIDAD DE ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO

Ejemplo de aplicación

Se constituye la Fundación de Ayuda y Recuperación a los Accidentados de Tráfico (FARAT). Su actividad será asistir a lesionados en accidentes de tráfico en la provincia. De manera resumida, la actividad consiste en facilitar el acceso a sillas de ruedas y materiales de asistencia, sin cobrar cuota ninguna. El material se cede temporalmente durante el tiempo que el enfermo necesite para recuperarse, para ser recuperado por la fundación al final.

La dotación fundacional se concreta en

1. Un inmueble peritado en 200.000 euros (vida útil 50 años) que se dedicará:
 - a. En una cuarta parte del inmueble para alojar las oficinas de la fundación, unas salas para actividades y almacén de materiales
 - b. En las otras tres cuartas parte del inmueble para ser alquilada como almacén a industrias de la zona, para obtener rentas con las que financiar la actividad de la fundación
2. Una colección de materiales para ayudar a los accidentados
 - a. 40 sillas de ruedas (peritadas en 400 euros cada una). Vida útil 6 años
 - b. 50 caminadores (peritados en 50 euros cada uno). Vida útil 3 años
 - c. 30 camas articuladas (peritadas en 400 euros cada una). Vida útil 10 años
 - d. 30 grúas para movilidad de enfermos (peritadas en 500 euros cada una). Vida útil 8 años
3. Una aportación monetaria de 10.000

Contabilizar la constitución de la Fundación y la recepción de la dotación fundacional, suponiendo que se produce en 01-01-X1

CONTABILIDAD DE ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO

PGC-ESALS. Ejemplo de aplicación

El asiento que refleja la constitución de la fundación será

50.000	(211)	Construcciones	Fondo dotacional	(100)	255.500
150.000	(221)	Inversiones inmobiliarias.construcciones			
16.000	(214)	Utillaje			
2.500	(214)	Utillaje			
12.000	(214)	Utillaje			
15.000	(214)	Utillaje			
10.000	(572)	Bancos, cta.cte			



CONTABILIDAD DE ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO

Ejemplo de aplicación

Durante el primer ejercicio, la fundación FARAT ha recibido las siguientes financiaciones:

1. Una empresa local de fabricaciones con madera ha donado los mobiliarios que utilizará la fundación en sus oficinas (sillas, mesas, armarios,...). El conjunto del mobiliario recibido se ha valorado en 10.000 euros (vida útil 10 años)
2. Una empresa local de transporte se ha hecho cargo de los transportes de materiales que la Fundación ha entregado a sus beneficiarios. Si hubiera facturado esos servicios, el precio habría sido de 3.000 euros
3. La radio comarcal ha emitido varias cuñas publicitarias sobre la Fundación, de manera gratuita (el coste alternativo hubiera sido de 800 euros)
4. Se emprendió una campaña de donaciones en la que pudo recaudarse 12.000 euros
5. Otra campaña consiguió que “protectores” se comprometan en aportar mensualmente donativos por 800 euros.

Contabilizar estas partidas recibidas

CONTABILIDAD DE ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO

PGC-ESALS. Ejemplo de aplicación

Los registros de las operaciones mencionadas son los siguientes:

10.000	(215)	<u>Mobiliario</u>	<u>Donaciones de capital</u>	(131)	10.000
3.000	(624)	<u>Transportes</u>	<u>Donaciones y otros ingresos para actividades</u>	(728)	3.000
800	(627)	<u>Publicidad, propaganda, RRPP</u>	<u>Donaciones y otros ingresos para actividades</u>	(728)	800
12.000	(572)	<u>Bancos, cta.cte</u>	<u>Promociones para captación de recursos</u>	(722)	12.000
9.600	(572)	<u>Bancos, cta.cte</u>	<u>Ingresos recibidos con caracter periódico</u>	(721)	9.600

CONTABILIDAD DE ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO

Ejemplo de aplicación

La fundación FARAT ha realizado también las siguientes actividades:

6. Desde el inicio del ejercicio, se han entregado 30 sillas de ruedas a beneficiarios accidentados, sin contraprestación. Previsiblemente estas sillas no se devolverán hasta final del próximo ejercicio X2 (duración total de la cesión 2 años)
7. Desde el inicio del ejercicio, se han entregado 10 sillas de ruedas a beneficiarios, cobrando 15 euros mensuales, precio que supone la mitad del precio de mercado
8. Se han cedido a mediados de ejercicio las 30 camas articuladas y las 30 grúas a una residencia asistencial de referencia en el tratamiento de accidentados, sin contraprestación. No se espera recuperar estos materiales, salvo que la residencia decida dejar de utilizarlas
9. Los caminadores también han sido cedidos a accidentados. No se espera recuperarlos.

Contabilizar estas actividades realizadas

CONTABILIDAD DE ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO

PGC-ESALS. Ejemplo de aplicación

Los registros de las operaciones mencionadas son los siguientes:

4.000	(650)	<u>Ayudas individuales</u>	<u>Cesiones de uso sin contraprestación</u>	(283)	4.000
2.000	(283)	<u>Cesiones de uso sin contraprestación</u>	<u>Amortización acumulada inmovilizado material</u>	(281)	2.000
1.333	(650)	<u>Ayudas individuales</u>	<u>Cesiones de uso sin contraprestación</u>	(283)	1.333
667	(283)	<u>Cesiones de uso sin contraprestación</u>	<u>Amortización acumulada inmovilizado material</u>	(281)	667
1.800	(572)	<u>Bancos, cta.cte</u>	<u>Ingresos recibidos con caracter periódico</u>	(721)	1.800
12.000	(651)	<u>Ayudas a entidades</u>	<u>Utillaje</u>	(214)	12.000
15.000	(651)	<u>Ayudas a entidades</u>	<u>Utillaje</u>	(214)	15.000
2.500	(650)	<u>Ayudas individuales</u>	<u>Utillaje</u>	(214)	2.500

CONTABILIDAD DE ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO

Ejemplo de aplicación

La fundación FARAT ha realizado también las siguientes actividades:

10. Se han recibido 30 nuevos caminadores que también se han cedido a accidentados. Estos caminadores han provenido de una donación de un hospital que se desmantela
11. Se ha recibido ropa de cama cedida por Textilera, SL que tiene un valor de mercado de 4.000 euros pero por la que la fabricante cobra 2.000
12. Para fomentar el estudio de la traumatología en accidentes de tráfico se ha instituido una beca de formación médica para financiar un estudiante de doctorado. El compromiso de pago adquirido es de 14.000 euros cada uno de los dos años de los cursos de doctorado. El destinatario de la beca lo selecciona FARAT.
13. Para financiar la beca anterior se ha contactado con PatronosGeneroros, una entidad que está dispuesta a aportar el importe equivalente a cambio de figurar como patrocinadores de la beca
14. También se ha intermediado para que otra entidad PastososSomos, instituya otra beca de investigación cuyo destinatario seleccionarán ellos mismos, con la colaboración de FARAT, que hará de intermediario entre la concedente y el destinatario, trasladando los importes destinados, sin decisión sobre los mismos

Contabilizar estas operaciones realizadas (si fuera necesario, utilícese un tipo de interés calculatorio del 5%)

CONTABILIDAD DE ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO

PGC-ESALS. Ejemplo de aplicación

Los registros de las operaciones mencionadas son los siguientes:

1.500	(214)	<u>Utillaje</u>	<u>Donaciones de capital</u>	(131)	1.500
1.500	(650)	<u>Ayudas individuales</u>	<u>Utillaje</u>	(214)	1.500
1.500	(131)	<u>Donaciones de capital</u>	<u>Donaciones y otros ingresos para actividades</u>	(728)	1.500
4.000	(600)	<u>Compras de bienes destinados a las actividades</u>	<u>Donaciones de capital</u>	(131)	2.000
4.000	(300)	<u>Existencias</u>	<u>Proveedores</u>	(400)	2.000
			<u>Variación de existencias</u>	(610)	4.000

CONTABILIDAD DE ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO

PGC-ESALS. Ejemplo de aplicación

Los registros de las operaciones mencionadas son los siguientes:

26.032	(650)	<u>Ayudas individuales</u>	<u>Beneficiarios acreedores</u>	(412)	26.032
1.302	(662)	<u>Intereses de deudas</u>	<u>Beneficiarios acreedores</u>	(412)	1.302
14.000	(412)	<u>Beneficiarios acreedores</u>	<u>Bancos, cta.cte</u>	(572)	14.000
26.032	(444)	<u>Patrocinadores y otros deudores de la actividad</u>	<u>Donaciones y otros ingresos para atividades</u>	(728)	26.032
1.302	(444)	<u>Patrocinadores y otros deudores de la actividad</u>	<u>Intereses de créditos</u>	(762)	1.302

CONTABILIDAD DE ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO

Ejemplo de aplicación

La fundación FARAT ha realizado otras actividades relacionadas con sus ingresos y gastos:

- Los voluntarios que han participado en la actividad de FARAT no perciben ninguna remuneración salarial, tan solo se les compensa de los costes de desplazamiento por un importe total de 700 euros
- Los arrendamientos percibidos durante el ejercicio por la cesión del inmueble han sido 40.0000 euros.
- Se amortizan los inmovilizados adquiridos que todavía mantiene la entidad al cierre del ejercicio.

Contabilizar estas operaciones realizadas

CONTABILIDAD DE ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO

PGC-ESALS. Ejemplo de aplicación

Los registros de las operaciones mencionadas son los siguientes:

		Compensación de gastos por			
700	(653)	colaboración	Bancos, cta.cte	(572)	700
40.000	(572)	Bancos, cta.cte	Ingresos por arrendamientos	(752)	40.000
		Amortización inmovilizado			
2.000	(681)	material	Amortización acumulada		
		Amortización inversiones	inmovilizado material	(281)	2.000
3.000	(682)	inmobiliarias	Amortización acumulada		
			inversiones inmobiliarias	(281)	3.000