

ALERTA CONTABLE

SUMARIO

PROYECTO DE REAL DECRETO POR EL QUE SE APRUEBAN LAS NORMAS DE ADAPTACIÓN DEL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD A LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS Y EL MODELO DEL PLAN DE ACTUACIÓN DE LAS FUNDACIONES DE COMPETENCIA ESTATAL

ALERTA
Septiembre 2011

PROYECTO DE REAL DECRETO POR EL QUE SE APRUEBAN LAS NORMAS DE ADAPTACIÓN DEL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD A LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS Y EL MODELO DEL PLAN DE ACTUACIÓN DE LAS FUNDACIONES DE COMPETENCIA ESTATAL

1. Introducción

El BOE N° 175 ha publicado una Resolución de la Subsecretaría de Economía y Hacienda, acordando la apertura del trámite de audiencia del proyecto de Real Decreto, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos, así como el modelo de plan de actuación de las fundaciones de competencia estatal.

Desde el 1 de enero de 2008, las entidades sin fines lucrativos vienen aplicando las normas contables recogidas en el Real Decreto 776/1998, en todos aquellos aspectos que no se oponen al Plan General de Contabilidad y al Plan General de Contabilidad de PYMES.

El proyecto de normas contables para las entidades sin fines lucrativos presentado ahora, pretende derogar el Real Decreto 776/1998 y adaptar el Plan General de Contabilidad y el Plan General de Contabilidad de PYMES, a las especiales características y naturaleza de la actividad y de las operaciones que desarrollan estas entidades.

El proyecto será de aplicación a todas las fundaciones de competencia estatal y asociaciones declaradas de utilidad pública. En todo lo no regulado específicamente por el proyecto, será de aplicación el Plan General de Contabilidad o, en su caso, el Plan General de Contabilidad de PYMES o criterios de microempresas.

Seguidamente se analiza el proyecto presentado, que será aplicable previsiblemente desde el 1 de enero de 2012.

2. Modelo contable propuesto

El proyecto se ha realizado considerando que las entidades sin fines lucrativos se caracterizan por no buscar el beneficio propio y su posterior distribución entre los socios o partícipes, sino por buscar el beneficio de la comunidad en general. Por este motivo se pretende que la imagen fiel que deben mostrar sus cuentas anuales, en particular, su cuenta de resultados, incida en la presentación de los recursos obtenidos en un periodo y su empleo o destino en la consecución de los diferentes fines, con el objetivo de que la información suministrada sea comprensible y útil para los aportantes, beneficiarios y otros interesados como la Administración Pública.

El proyecto de norma contable consta de cinco partes:

- Marco conceptual
- Normas de registro y valoración
- Cuentas anuales
- Cuadro de cuentas (parte no obligatoria)
- Definiciones y relaciones contables (parte no obligatoria)
-

El proyecto aplica a estas entidades sin ánimo de lucro unas normas similares a

las utilizadas por las empresas mercantiles, recogiendo únicamente diferencias por las especialidades que pueden presentar las entidades sin ánimo de lucro. Asume así que estas últimas tratan de maximizar sus recursos y acuden al crédito como cualquier otra empresa, sin perjuicio de que su ánimo no lucrativo suponga que no se repartan los beneficios que puedan obtener, entre los socios.

3. Marco Conceptual

Al comparar con el Marco Conceptual de la Contabilidad recogido en el Código de Comercio, el Marco Conceptual recogido en el proyecto para las entidades sin fines lucrativos, se encuentran diferencias. Estas diferencias se justifican por las características diferenciales de estas entidades cuyo objetivo fundamental no es obtener un lucro comercial, sino perseguir fines de interés general en beneficio de la comunidad.

Estas diferencias se pueden resumir en los siguientes puntos:

Documentos que integran las cuentas anuales

Las cuentas anuales están compuestas por:

1. Balance
2. Cuenta de resultados, estado que muestra todos los aumentos y disminuciones de patrimonio neto originados en el ejercicio.
3. Memoria, incluyendo en ésta, las entidades de mayor tamaño, un estado de flujos de efectivo.

El proyecto recoge modelos de formato definido, con denominaciones concretas y de aplicación obligatoria. En función del tamaño de la entidad presenta tres modelos de cuentas anuales: normal, abreviado y simplificado.

La redacción actual de la Ley de Fundaciones no prevé la obligación de que

El proyecto también recoge el formato de plan de actuación de las fundaciones de competencia estatal, y las normas para cumplir con las exigencias de información en materia de destino de rentas e ingresos establecida por la regulación sustantiva y fiscal. Este formato pretende dotar de mayor homogeneidad a este tipo de información suministrada, que se deberá recoger en la memoria.

se elabore un estado de cambios en el patrimonio neto y un estado de flujos de efectivo, por ello el proyecto establece que el estado de flujos de efectivo forme parte de la memoria y que la cuenta de resultados recoja la variación total experimentada en el patrimonio neto de las entidades sin ánimo de lucro.

El proyecto propone recoger todos los cambios producidos en el patrimonio neto en la cuenta de resultados, distinguiendo:

- Aportaciones y disminuciones de la dotación fundacional o fondo social.
- Ingresos y gastos contabilizados formando parte del excedente del ejercicio.
- Ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto hasta que sean reclasificados al excedente del ejercicio.
- Ajustes por cambios de criterios y errores.

La cuenta de resultados que vienen presentando actualmente estas entidades, refleja exclusivamente los gastos e ingresos imputados en el resultado del ejercicio. Frente a la cuenta de resultados de las empresas mercantiles, que refleja la pérdida o ganancia de la empresa mercantil durante el ejercicio, la cuenta de resultados propuesta para las entidades sin fines lucrativos tiene como objetivo reflejar la variación patrimonial que han experimentado estas últimas a lo largo del ejercicio.

Con esta cuenta de resultados propuesta, se está considerando que lo más relevante en estas entidades sin ánimo es analizar la

variación que ha experimentado el patrimonio neto, de forma que se refleje en qué medida estas entidades han destinado los recursos que obtienen a los diferentes fines que persiguen.

Definición de los elementos que integran las cuentas anuales

El proyecto sustituye la referencia, recogida en la definición de activo del Código de Comercio, “a la obtención de beneficios o rendimientos económicos”, por la referencia “a la generación de rendimientos aprovechables en su actividad futura”, entendiéndose cumplido este requisito en aquellos casos en que el bien o derecho incorpora un potencial de servicio para los usuarios o beneficiarios de la entidad, aunque no genere flujos de efectivo.

El proyecto se aparta así de la definición de activo del Código de Comercio, introduciendo precisiones en función de la naturaleza singular de la actividad desarrollada por las entidades, que no persiguen la obtención de un lucro comercial sino fines de interés general en beneficio de la comunidad: asistencia social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, de cooperación para el desarrollo, de defensa del medio ambiente, fomento de la investigación,...

4. Normas de valoración

El proyecto trata exclusivamente las operaciones o hechos económicos que:

- Requieren un criterio particular, basado en la naturaleza de los activos no generadores de flujos de efectivo de estas entidades,
- Se ha considerado conveniente aclarar su tratamiento contable, por presentarse con mayor frecuencia en estas entidades.
-

En lo no recogido expresamente, el proyecto establece que las entidades aplicarán de forma obligatoria la normativa general de empresas mercantiles.

Los principales aspectos a destacar son:

Inmovilizado material no generador de flujos de efectivo

El tratamiento contable de estos activos presenta dos diferencias con respecto al tratamiento recogido en el Plan General de Contabilidad, que afectan al deterioro y a las permutas.

Con relación al deterioro, el Plan General de Contabilidad establece el reconocimiento de una pérdida por deterioro, cuando el valor en libros del inmovilizado sea superior a su importe recuperable, entendido éste como el mayor entre su valor razonable menos los costes de venta y su valor en uso.

El proyecto establece que el deterioro de los inmovilizados materiales no generadores de flujo de efectivo, se realiza considerando el coste de reposición depreciado como parámetro para realizar el “test de deterioro”, en lugar del valor en uso. Con relación a las permutas, cuando se intercambian bienes de inmovilizado no generadores de flujos de efectivo, el proyecto considera que la regulación del Plan General de Contabilidad debía excepcionarse y que, considerando la naturaleza de estas entidades, lo más oportuno era asimilar su tratamiento contable al previsto en el Plan General de Contabilidad para las permutas no comerciales. Por ello, el proyecto establece que las permutas de estos elementos no darán lugar en ningún caso al reconocimiento de un resultado.

Cesión de uso sin contraprestación

La norma de inmovilizado material regula las operaciones de cesión de uso sin contraprestación cuando la entidad actúa como cedente. Esta norma señala que procederá reconocer un gasto por el valor razonable del derecho cedido (con abono a una cuenta compensadora del activo) y, en su caso, el correspondiente beneficio.

Bienes de patrimonio histórico

El Real Decreto 776/1998 incluye actualmente una norma de valoración específica para los bienes del Patrimonio Histórico, estableciendo especialidades en cuanto a su valoración, así como la

necesidad de constituir para los mismos una provisión para reparaciones y conservación.

El proyecto no mantiene las especialidades establecidas en el Real Decreto 776/1998, sino que adopta los criterios generales recogidos en el Plan General de Contabilidad, atendiendo al valor razonable de estos bienes, e informándose de los mismos en la memoria en el caso de que no se puedan dar de alta por falta de información fiable sobre su valor.

La propuesta establece que en el momento inicial, si se reciben a título gratuito, se seguirá el criterio recogido en el Plan General de Contabilidad, valorándose por su valor razonable. Ante la notable dificultad en muchas ocasiones de obtener el valor razonable, como consecuencia de la naturaleza de estos bienes, el proyecto recoge indicadores del citado valor: importe por el que se encuentren asegurados, el valor en uso alternativo, el valor por el que fue adquirido por el donante, el importe por el que figuran en la contabilidad del donante, etc.

En el supuesto de que no exista un valor razonable fiable, se propone reconocer el valor actual del coste de las reparaciones extraordinarias como un componente del precio de adquisición con abono a una provisión.

Se propone que estos bienes no se amortizarán, cuando esté previsto que su valor cultural o histórico vaya a perdurar a lo largo del tiempo, y el activo no sufre desgaste por su funcionamiento, uso o disfrute; es decir, el tenedor de los mismos garantiza su protección y conservación con las oportunas infraestructuras tecnológicas. Siguiendo la doctrina del ICAC, el proyecto ha excluido de amortización a las obras de arte, tesoros históricos y otros objetos de colección (excluyendo edificios y estructuras), habituales en este tipo de entidades, en el caso de que los beneficios económicos o el servicio potencial derivado de los mismos sea usado tan lentamente que sus vidas útiles estimadas sean extraordinariamente largas. Tampoco se amortizarán otros activos que no gocen de la calificación legal de bienes de patrimonio

histórico, siempre que la entidad acredite que la vida útil de dichos activos también es indefinida.

Deberá registrarse en la cuenta de resultados:

- Los arreglos y reparaciones para preservar su valor, consecuencia del uso público, polución, etc.
- La amortización de cualquier coste de rehabilitación o similar que se hubiera capitalizado, distinto de los costes de conservación o mantenimiento habituales.
- Si los activos tienen su origen en los trabajos realizados por la propia entidad, salvo prueba en contrario, deben ser objeto de amortización sistemática a lo largo de su vida útil.

Créditos y débitos por la actividad propia

El proyecto establece que los préstamos concedidos en el ejercicio de su actividad, a tipo de interés cero o por debajo del interés de mercado, seguirán el criterio aplicable por las empresas mercantiles: la diferencia entre el valor razonable del crédito en la fecha de su concesión y el importe entregado se reconoce como un gasto.

Gastos e ingresos de las actividades no lucrativas

El proyecto establece que para las ayudas plurianuales concedidas por la entidad de manera irrevocable e incondicional, existen dos posibles criterios:

- Reconocer el gasto y el pasivo por el valor actual de la ayuda concedida, actualizando posteriormente la deuda mediante el registro del correspondiente gasto financiero.
- Su registro por el valor nominal, en aquéllos casos en que la entidad opte por aplicar los criterios de registro y valoración específicos de las microentidades.

Se recogen además los siguientes criterios para el reconocimiento y valoración de los

gastos e ingresos que se producen de forma más habitual en estas entidades:

1. Las ayudas otorgadas se reconocerán en el momento en que se acuerda su concesión.
2. Los desembolsos incurridos para la organización de eventos futuros, se reconocerán en la cuenta de resultados de la entidad en la fecha en que se incurran.
3. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios se contabilizan por el importe acordado, siempre que la diferencia sea a favor del beneficiario o usuario, como expresión de la ayuda o servicio prestado por la entidad en el cumplimiento de sus fines.

Subvenciones, donaciones y legados recibidos

El proyecto establece los siguientes criterios:

- La entidad actuará por cuenta propia en aquellos casos en que a pesar de que el aportante imponga una condición, por ejemplo restringir el empleo de los fondos recibidos a una determinada finalidad que desea promover, la entidad retenga el control sobre los fondos recibidos, y en consecuencia sea ella la que en última instancia establezca los criterios para su reparto.
- La entidad actuará como mero intermediario cuando no sea la beneficiaria de la ayuda. Esto ocurre, cuando actuando por cuenta de la persona u órgano concedente, las facultades que se le confieren para fijar las condiciones que deben cumplir los beneficiarios y evaluar su grado de cumplimiento, al objeto de asignar las ayudas, sean muy reducidas o casi nulas.

Si la entidad sin fines lucrativos es la beneficiaria/adquirente en la cesión de uso de un terreno y/o una construcción, la operación se regula según lo establecido en la consulta 6 publicada en el BOICAC nº 84. Esta consulta establece que en una cesión de uso de un terreno de forma gratuita y tiempo determinado, la entidad beneficiaria reconocerá un inmovilizado intangible por el importe del valor razonable atribuible al derecho de uso cedido. Asimismo, registrará un ingreso directamente imputado al patrimonio neto, que se reconocerá en la cuenta de pérdidas y ganancias como ingreso sobre una base sistemática y racional. El citado derecho se amortizará de forma sistemática en el plazo de la cesión. Se regula también el tratamiento contable de los servicios recibidos sin contraprestación, señalando que la entidad reconocerá en la cuenta de resultados un gasto de acuerdo con su naturaleza y un ingreso en concepto de subvención/donación por la mejor estimación del valor razonable del servicio recibido. Respecto a servicios de voluntarios, el proyecto establece que no pueden calificarse como servicios recibidos sin contraprestación, los que prestase el voluntariado, es decir, las personas físicas que de forma altruista colaboren con la entidad, desempeñando un trabajo ajeno al ejercicio de su actividad empresarial o profesional.

Fusiones

El proyecto establece que los elementos patrimoniales de la entidad resultante de la fusión se valorarán por los valores contables que tuvieran en cada una de las entidades antes de la operación.

5. Cuentas anuales

Los principales aspectos a destacar, adicionales a los señalados, son:

Memoria

Se exige incluir información indicando los recursos empleados, su procedencia y el número de beneficiarios en cada una de las distintas actuaciones realizadas, el destino de rentas e

ingresos, dada la finalidad social que caracteriza la actuación de estas entidades.

También se requiere información detallada sobre los gastos de administración de la entidad.

Ingresos por prestación de servicios

Se propone diferenciar en la cuenta de resultados, los ingresos de la actividad propia de la entidad, de otros ingresos que tenga por operaciones realizadas con criterios mercantiles.

Cuentas anuales consolidadas

El proyecto establece que las fundaciones pueden participar en sociedades mercantiles y, en consecuencia, mantener con estas entidades una vinculación que les atribuya el control en los términos previstos en el artículo 42 del Código de Comercio. En estos casos estarán obligadas a elaborar estados consolidados, atendiendo a la Ley 50/2002, de fundaciones. En la consolidación aplicarán los criterios generales recogidos en el Real Decreto 1159/2010.

Las entidades sin fines de lucro pueden establecer vínculos de cooperación con otras entidades sin fines lucrativos para el mejor ejercicio de sus fines sociales. En este caso el proyecto establece que constituirían grupos de coordinación que no están obligados a consolidar, pero si optasen por hacerlo deberían seguir los criterios generales recogidos en el Real Decreto 1159/2010.

CMS Albiñana & Suárez de Lezo, C/ Génova, 27 – 28004 Madrid – España
T +34 91 451 93 00 – F +34 91 442 60 45 – madrid@cms-asl.com

CMS Albiñana & Suárez de Lezo es una de las firmas de abogados con más historia y prestigio del mercado español, con oficinas en Madrid, Sevilla y Marbella. Combinamos tradición y vanguardia, especialización y cercanía como valores para lograr la máxima satisfacción de los clientes.

Con cerca de 100 abogados, nuestra finalidad es mantener una relación estrecha de trabajo con el cliente para comprender y anticipar sus necesidades y estar a su entera disposición para llevar a cabo sus objetivos de negocio.

Como Despacho multidisciplinar, ofrecemos a través de nuestras distintas áreas de experiencia un servicio completo de asesoramiento legal y fiscal que cubre todas las necesidades de nuestros clientes.

CMS Albiñana y Suárez de Lezo pertenece a la organización CMS que integra a los principales despachos europeos independientes y cuya ambición es la de ser reconocida como la mejor firma de servicios legales y fiscales en Europa.

www.cms-asl.com | www.cmslegal.com

Los despachos miembros de CMS son: CMS Adonnino Ascoli & Cavasola Scamoni (Italia); CMS Albiñana & Suárez de Lezo, S.L.P. (España); CMS Bureau Francis Lefebvre (Francia); CMS Cameron McKenna LLP (Reino Unido); CMS DeBacker (Bélgica); CMS Derks Star Busmann (Holanda); CMS von Erlach Henrici Ltd. (Suiza); CMS Hasche Sigle (Alemania) y CMS Reich-Rohrwig Hainz Rechtsanwälte GmbH (Austria).

Las oficinas CMS son: **Ámsterdam, Berlín, Bruselas, Londres, Madrid, París, Roma, Viena, Zúrich,** Aberdeen, Argelia, Amberes, Arnhem, Beijing, Belgrado, Bratislava, Bristol, Bucarest, Budapest, Buenos Aires, Casablanca, Colonia, Dresde, Düsseldorf, Edimburgo, Estrasburgo, Frankfurt, Hamburgo, Kiev, Leipzig, Liubliana, Luxemburgo, Lyon, Marbella, Milán, Montevideo, Moscú, Múnich, Praga, Sao Paulo, Sarajevo, Sevilla, Shanghái, Sofía, Stuttgart, Tirana, Utrecht, Varsovia y Zagreb.