



**CIRIEC**  
*españa*

**CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social  
y Cooperativa, n° 79, Diciembre 2013, pp. 167-192**

# **El plan de actuación en las fundaciones: medidas de eficiencia y eficacia**

**M<sup>a</sup> Nieves Ibáñez Carpena  
Bernardino Benito López**

Universidad de Murcia

*CIRIEC-España, revista de economía pública, social y cooperativa*  
ISSN edición impresa: 0213-8093. ISSN edición online: 1989-6816.

© 2013 CIRIEC-España

[www.ciriec.es](http://www.ciriec.es)    [www.ciriec-revistaeconomia.es](http://www.ciriec-revistaeconomia.es)

# El plan de actuación en las fundaciones: medidas de eficiencia y eficacia

**M<sup>a</sup> Nieves Ibáñez Carpena**  
**Bernardino Benito López**

## RESUMEN

*En este artículo se profundiza, desde el punto de vista de los usuarios internos, en la información aportada por el plan de actuación que recoge el Real Decreto 1491/2011 (PGC ESFL 2011), el cual deja a las fundaciones muy cerca del control de gestión.*

*Partimos de lo conveniente que resulta el hecho de que la información económica y financiera elaborada no solo se utilice para la rendición de cuentas, sino también para desarrollar las tareas de gestión interna de las fundaciones, como vía para incrementar su eficacia y eficiencia.*

*Se ha observado que las fundaciones no disponen de normas para la elaboración del plan de actuación, ni en el PGC ESFL 2011, ni en 63 protectorados identificados, siendo, por tanto, una necesidad a cubrir.*

*Se analizan también las posibles técnicas de gestión a aplicar e incorporar en una fundación, para aportar mejoras en la eficacia y eficiencia de estas organizaciones, partiendo del propio plan de actuación.*

**PALABRAS CLAVE:** Fundaciones, gestión, plan de actuación, eficiencia y eficacia.

**CLAVES ECONLIT:** L200, L230, L310, M410.

**Cómo citar este artículo:** IBÁÑEZ, N. & BENITO, B. (2013): "El plan de actuación en las fundaciones: medidas de eficiencia y eficacia", *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, 79, 167-192.

**Correspondencia:** Universidad de Murcia, ENAE Business School. E-mail: nievesib@um.es.

## **Le plan d'action dans les fondations : mesures d'efficience et d'efficacité**

**RESUME :** Cet article traite, du point de vue des utilisateurs internes, des informations fournies par le plan d'action prévu par le Décret royal 1491/2011 (PCG des OBNL 2011), qui accorde aux fondations un rôle proche du contrôle de gestion.

Nous partons du fait qu'il est opportun de se servir de l'information économique et financière préparée non seulement pour rendre des comptes, mais également pour développer des tâches de gestion interne dans les fondations, en vue d'accroître l'efficacité et l'efficience de ces organismes.

Nous avons remarqué que les fondations ne prévoient aucune norme pour l'élaboration du plan d'action, ni dans le PCG des OBNL 2011, ni dans les 63 protectorats identifiés. Cela reste, par conséquent, un besoin à couvrir.

Cet article analyse également les techniques potentielles de gestion qu'une fondation doit appliquer et intégrer, afin d'améliorer l'efficacité et l'efficience de ces organisations, sur la base du plan d'action lui-même.

**MOTS CLÉ :** Fondations, gestion, plan d'action, efficacité et efficience.

## **The action plan in foundations: measurements of efficiency and effectiveness**

**ABSTRACT:** This article addresses the usefulness to internal users of the information provided by the plan of action introduced by Royal Decree 1491/2011 (PGC ESFL 2011), which brings the foundations very close to management control.

The starting point is the convenience of using the economic and financial information prepared not only as an accountability tool but also to carry out the foundations' internal management tasks, as a way to increase their effectiveness and efficiency.

It has been noticed that foundations do not have rules for preparing the action plan, either in the PGC ESFL2011 accounting plan or in the 63 protectorates identified. This is, therefore, an unmet need.

Possible management techniques that can be introduced and applied in a foundation are also analysed in order to make improvements in the effectiveness and efficiency of these organizations based on their action plans.

**KEY WORDS:** Foundations, management, plan of action, efficiency and effectiveness.

## **1.- Introducción**

Son escasas las investigaciones que se centran en valorar la norma contable de las entidades sin fines lucrativos (ESFL) que rige la elaboración de un plan de actuación y de un presupuesto, desde la perspectiva de los usuarios internos. En este sentido, Arnau y Fernández (1999) orientaron su estudio al análisis de la opinión de los profesionales sobre la normativa contable de las ESFL, mostrando algunas discrepancias con la misma en aspectos específicos puramente contables. También encontramos el estudio realizado por Bellosta et al. (2007), quienes constatan que los responsables de la gestión utilizan la información financiera para diversas tareas de gestión, aunque se sigue considerando como más relevante su utilidad para la rendición de cuentas. Muestran, además, la baja utilidad asignada al estado del presupuesto y su liquidación, en contra de lo que cabría esperar a priori.

En este artículo se analiza la utilidad de la información aportada por el de plan de actuación contemplado en el PGC ESFL 2011<sup>1</sup> (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), desde el punto de vista de los usuarios internos. Para ello profundizaremos en el modelo de plan de actuación propuesto en dicho PGC ESFL 2011 al objeto de identificar obstáculos con los que se puedan encontrar las fundaciones y posibilidades para trabajos posteriores, todo ello con el propósito de aportar vías de mejora de la eficacia y eficiencia en estas organizaciones. Dadas las características de las fundaciones, prevemos una carencia en este sentido y, por tanto, una necesidad a cubrir.

## **2.- El plan de actuación en el PGC ESFL 2011**

### **2.1. El presupuesto como antecedente al plan de actuación**

La regulación del sistema de información contable de las entidades no lucrativas es relativamente reciente, siendo el FASB (Financial Accounting Standard Board) (1993) el organismo normalizador que dio el primer paso, emitiendo el SFAS (Statement of Financial Accounting Standard) 117, donde

1.- El texto refundido puede encontrarse en la Resolución de 26 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, que aprueba el Plan de Contabilidad de pequeñas y medianas entidades sin fines lucrativos (BOE de 9 de abril de 2013) y en la Resolución de 26 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, que aprueba el Plan de Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos (BOE de 10 de abril de 2013).

se recoge una aplicación de la contabilidad empresarial para las ESFL, añadiendo el estado de actividades.

En España, las primeras normas de adaptación del PGC (Plan General de Contabilidad) a ESFL (Real Decreto 776/1998 de 30 de abril), también recogieron una extensión de las normas empresariales para este sector teniendo en cuenta las especiales características de este tipo de entidades. Además, incorporaban normas de información presupuestaria, en cumplimiento de la obligación de aprobar un presupuesto anual fijado por la Ley 30/1994. Estas normas de información presupuestaria pretendieron normalizar los modelos de presupuesto, así como las normas para su elaboración. En la información presupuestaria diseñada se incluía un documento muy similar a una cuenta de resultados previsional, añadiendo información de gastos e ingresos presupuestarios de capital derivados de partidas del balance. Se establecía también un modelo normal y otro abreviado, en sintonía con los modelos de cuentas anuales del PGC para empresas.

La presentación obligatoria de esta información presupuestaria fue una característica singular de la normativa española, tal y como pusieron de manifiesto Brusca y Martí (2002). Posteriormente, en un estudio realizado por el Centro de Investigaciones Sociales de la Universidad de Heidelberg (2007) sobre la viabilidad de un estatuto europeo para fundaciones, se puso de manifiesto que de los veintisiete estados miembros solo en cinco la legislación para fundaciones requería la presentación de un informe de actividades, y de estos solo Bélgica y Luxemburgo incluían expresamente la presentación de un presupuesto.

Prácticamente desde su aparición, las primeras normas de adaptación contable a las ESFL estuvieron sujetas a numerosas críticas de profesionales y académicos por una u otra razón. Rúa y Vara (2001) centraron sus críticas en la información de tipo presupuestario, considerando que esta información debería haberse destinado exclusivamente a los usuarios internos y no como información externa. Posteriormente Rúa (2007) denuncia la ausencia de información sobre el efectivo cumplimiento de objetivos, como vía para una asignación eficiente de los recursos.

La comisión de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) de entidades sin fines lucrativos (AECA, 2010), sostiene que las fundaciones deben elaborar una previsión de actividades que incorpore tanto una estimación de ingresos y gastos, como indicadores asociados a las mismas que permitan rendir cuenta de su grado de realización.

La actual Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, sustituyó la obligación de aprobar un presupuesto anual establecido por la anterior Ley 30/1994, por la elaboración y presentación de un plan de actuación. Este cambio se basó según Morales et al. (2009) en el objetivo de facilitar a estas entidades la complicada gestión que suponía elaborar unos modelos de presupuesto muy complejos. Resulta esencial tener muy presente que la información económico-financiera de las fundaciones y la divulgación de las mismas tienen un papel legitimador ante la sociedad (Dorta et al., 2008).

Podríamos decir que como consecuencia de todo lo anterior el PGC ESFL 2011 (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) ha decidido incluir un modelo de plan de actuación en su anexo II.

Por otra parte, es una realidad que más de la mitad de las fundaciones no cumplen con la obligación de la presentación de este plan de actuación (Larriba et al., 2011). Por tanto, en el presente trabajo abordamos un análisis, desde el punto de vista de los usuarios internos de estas entidades, del modelo que para el plan de actuación está incluido en el anexo II del nuevo PGC ESFL 2011, tratando de anticiparnos al debate que probablemente generará, y que muy posiblemente afectará en breve a las ESFL. Concretamente, pretendemos dar respuesta a las siguientes cuestiones:

- Cuáles son las orientaciones con las que cuentan las fundaciones para confeccionar la información que solicita el modelo de plan de actuación normalizado en el PGC ESFL 2011, identificando las posibles lagunas o deficiencias, así como aportando alternativas de solución.
- Qué necesidades concretas de normalización se identifican al analizar en detalle el modelo de plan de actuación, con el objetivo de que los usuarios dispongan de instrucciones precisas y las informaciones aportadas por las diferentes fundaciones sea homogénea y comparable entre sí.
- En qué medida el plan de actuación aporta posibilidades en el ámbito de las medidas de eficiencia y eficacia para fundaciones, contribuyendo a la mejora del control de gestión por parte de los usuarios internos de la información.

## 2.2. El plan de actuación en la normativa actual

En este artículo demostramos que el anexo II del PGC ESFL 2011 contiene en realidad un presupuesto, pese a que no se denomine como tal, dado que requiere estimar gastos y establecer su financiación.

La adaptación del PGC a las ESFL se compone de dos partes perfectamente diferenciadas: anexo I, Normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las Entidades sin Fines Lucrativos, y anexo II, Plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos.

Desde el punto de vista del proceso de gestión presentan un mayor interés el anexo II, y dentro del Anexo I, el apartado de la memoria relativo a la actividad de la entidad (apartado 13.1 del modelo normal de memoria de cuentas anuales y apartados 11.1 y 12.1 para los modelos abreviados y simplificados, respectivamente).

El modelo del plan de actuación recogido en el anexo II es único y no se establecen diferentes modelos, tal y como se hace para las cuentas anuales.

Analizando en un primer momento, y sin ahondar más en la información contenida en el anexo II y los respectivos apartados de la memoria, podemos observar que la información contenida en el PGC ESFL 2011 relativa al plan de actuación resulta muy sucinta, limitándose a reproducir la normativa de referencia al respecto, y a incluir el modelo de plan de actuación a seguir.

El legislador ha dejado muy claro que el plan de actuación no forma parte de las cuentas anuales, en sintonía con lo regulado en las normas relativas a las fundaciones, y se señala de manera expresa que se ha utilizado como referencia en la memoria solo para poder dar información del grado de realización de cada actividad y del grado de cumplimiento de los objetivos.

Se observa, por tanto, que el PGC ESFL 2011 trata con muy poca profundidad el plan de actuación. Se limita prácticamente a anexar un modelo para la elaboración del mismo, modelo que se ha extrapolado del utilizado anteriormente por diferentes protectorados, reduciéndose así la tarea de confeccionar unas normas de elaboración del plan de actuación, encomendada en la Disposición final tercera de la Ley 50/2002, a la simple presentación de un modelo a seguir.

### **3- Los protectorados ante el plan de actuación**

A continuación procedemos a estudiar la información que tienen disponibles las fundaciones desde los diferentes protectorados acerca del modelo de plan de actuación, así como las posibles instrucciones para su elaboración.

Elegimos los protectorados para realizar una investigación sobre esta cuestión debido a que tras la norma sustantiva y el PGC ESFL 2011 constituyen la fuente más adecuada. Por otra parte, son los encargados de velar por el funcionamiento de las fundaciones, tal y como se indica en el artículo 34 de la Ley 50/2002.

En primer lugar identificamos la población objeto de estudio, partiendo de la información disponible en la página web de la Asociación Española de Fundaciones. En la misma aparecen señalados los protectorados existentes, indicando los datos de su denominación, localización y enlace a su web. Aparecen divididos en dos grupos, protectorados de ámbito nacional (15) y protectorados de ámbito autonómico (48).

Al visitar la correspondiente web se procede a identificar:

- a) Si ponen a disposición de las fundaciones un modelo para presentar el plan de actuación.
- b) Si en el mismo documento o en otro diferente se da algún tipo de guía, ayuda u orientación para su elaboración.

En caso de contemplar ambas informaciones, o al menos una de ella, se realiza el registro de las mismas, con el objetivo de desarrollar posteriormente un estudio en mayor profundidad sobre su contenido. Tras el trabajo descrito hemos obtenido la siguiente información:

**Tabla 1. Protectorados que ofrecen modelo de plan de actuación e instrucciones para su elaboración**

	Protectorados estatales		Protectorados autonómicos		Total	
Nº protectorados que indican modelo de plan de actuación	5	33%	8	17%	13	21%
Nº protectorados que indican, además, instrucciones para la elaboración del plan de actuación	2	13%	6	13%	8	13%
Nº protectorados que no dan información al respecto	10	67%	40	83%	50	79%
<b>Total</b>	<b>15</b>		<b>48</b>		<b>63</b>	

Podemos observar que la proporción de protectorados que no prestan ningún tipo de ayuda a las fundaciones para la elaboración del plan de actuación es muy elevada, situándose la media en el 79%. Este índice se eleva en el caso de los protectorados autonómicos, lo cual parece lógico, ya que es de esperar que cuenten con menores medios.

Si a este resultado le añadimos la conclusión expuesta en el apartado anterior acerca de que el PGC ESFL 2011 se ha limitado a anexas un modelo de plan de actuación, es decir, no han desarrollado unas normas para su elaboración, nos resulta posible afirmar que las fundaciones se encuentran ante una total desprotección de los poderes públicos. Se les requiere presentar un plan de actuación, pero no disponen de orientación al respecto.

Así mismo señalamos, por un lado, la necesidad de desarrollar unas orientaciones y ayudas para que las fundaciones puedan elaborar adecuadamente el plan de actuación y, por otro, la importancia de esta necesidad, dado el significativo número de fundaciones y la manifiesta carencia de información por parte del legislador.



Indagando acerca del órgano que debiera asumir la tarea de cubrir esta necesidad recordamos que:

- El protectorado es el encargado de asesorar a las fundaciones sobre el régimen económico-financiero y contable<sup>2</sup>.
- El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) tiene entre sus funciones y competencias, además de la aprobación de adaptaciones sectoriales, el establecimiento de criterios de desarrollo y el perfeccionamiento y actualización permanente de la planificación contable.
- La ley también prevé la creación de un Consejo Superior de Fundaciones, que aún no ha llegado a constituirse. Tendrá atribuidas, entre otras funciones<sup>3</sup>, asesorar e informar sobre las disposiciones legales y reglamentarias que afecten directamente a las fundaciones, especialmente a las de ámbito estatal.

Consideramos que lo menos práctico sería recurrir a los protectorados, debido a su dispersión y a la disponibilidad de medios más limitada.

## 4- Análisis del modelo de plan de actuación

### 4.1. Identificación de la actividad

El PGC ESFL 2011 define la siguiente estructura a los efectos de identificar cada una de las actividades a realizar por una fundación.

*2.- Ley 50/2002, artículo 35.1.c. Le corresponden al protectorado, entre otras funciones, asesorar a las fundaciones ya inscritas sobre su régimen jurídico, económico-financiero y contable, así como sobre cualquier cuestión relativa a las actividades por ellas desarrolladas en el cumplimiento de sus fines, prestándoles a tal efecto el apoyo necesario.*

*3.- Ley 50/2002, artículo 39. Funciones del Consejo Superior de Fundaciones. Serán funciones del Consejo Superior de Fundaciones:*

*a. Asesorar e informar sobre cualquier disposición legal o reglamentaria de carácter estatal que afecte directamente a las fundaciones, así como formular propuestas en este ámbito. Asimismo podrá informar sobre tales asuntos cuando le sean consultadas por los Consejos de Gobierno de las Comunidades Autónomas.*

*b. Planificar y proponer las actuaciones necesarias para la promoción y fomento de las fundaciones, realizando los estudios precisos al efecto.*

*c. Las demás que le puedan atribuir las disposiciones vigentes.*

## **I. Actividades realizadas**

### **ACTIVIDAD 1 (Cumplimentar tantas fichas como actividades tenga la Fundación)**

#### A) Identificación

Denominación de la actividad	
Tipo de actividad (*)	
Identificación de la actividad por sectores	
Lugar desarrollo de la actividad	

(\*) Indicar si se trata de una actividad propia o mercantil

#### Descripción detallada de la actividad realizada

La distinción entre operaciones mercantiles y no lucrativas realmente se basa en la intencionalidad de lucro al realizar las operaciones. Si la entidad pretende obtener ganancias, beneficios o excedentes, las operaciones serán mercantiles; en caso contrario, cuando no se pudiera apreciar dicha intencionalidad, las operaciones serán propias. Nosotros proponemos diferenciar a nivel de entidad, no a nivel de actividad, ya que resulta extremadamente complicado distinguir entre actividades lucrativas y actividades que no lo son. La razón principal para no distinguir entre actividades se motiva por la ausencia de capital propiedad, dado que las fundaciones no están orientadas a la consecución de beneficios, y en caso de llegar a obtenerlos, estos se deberán aplicar a la financiación de las actividades de la propia fundación que los logre. Por tanto, no existen operaciones lucrativas o no lucrativas, sino entidades con finalidad de lucro y entidades sin finalidad de lucro, si bien es cierto que, mientras no se produzca cambio normativo en este sentido, las fundaciones tienen la obligación de diferenciar entre ambos tipo de actividades, y precisan de un criterio para proceder al efecto.

Recopilando información al respecto en la normativa de fundaciones, encontramos que la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los

Incentivos Fiscales al Mecenazgo, en sus artículos 6 y 7, realiza un inventario de las rentas y de las explotaciones económicas exentas. Dado que los protectorados se han apoyado en esta misma legislación para realizar la definición de actividad mercantil, y que quizás pueda resultar práctico acogerse al criterio fiscal, proponemos que las fundaciones que carezcan de criterio propio para diferenciar entre actividades propias y mercantiles utilicen la relación expresada en la Ley 49/2002.

Clasificadas cada actividad en propia o mercantil, se requiere que se identifiquen las actividades por sectores. Nuevamente aparece una necesidad de orientación para las fundaciones.

Recurriendo nuevamente a los consejos aportados por los protectorados, encontramos como indicación para clasificar las actividades por sectores la relación de fines definidos por la Ley 50/2002 en su artículo 3. Partiendo de estos se elabora una relación, a la que acompaña incluso una codificación. Por ejemplo, A asistencia e inclusión social, B científicos, etc.

Para concluir con la identificación de la actividad tan solo resta informar sobre el lugar de desarrollo de la actividad. Los protectorados hasta ahora dan cuenta de si la actividad se realiza en España, especificando la/las Comunidad/des Autónoma/s y provincia/s; en otro caso se señalarán el/los país/es donde se va a realizar dicha actividad.

En último lugar, para finalizar la identificación de la actividad se requiere una descripción detallada de la misma.

Tras el análisis realizado y las propuestas expuestas para confeccionar las informaciones requeridas, consideramos que los datos solicitados acerca de tipo de actividad, sector y lugar de realización, pueden resultar de suma utilidad. Se hace necesario que todas las fundaciones lo informaran con unos criterios homogéneos, resultando así comparable, y de esta forma se podría obtener información agregada sobre las actividades del sector fundacional.

Esta información podría resultar muy útil y de gran validez, no solo para la sociedad en general, que tendría información veraz y puntual de a qué se destinan los recursos que aporta a las fundaciones, sino también para los poderes públicos, de cara a conocer qué parcelas de actividad están cubriendo este tipo de entidades. También resultaría de interés esta información para el propio sector fundacional, tendiendo un mayor reconocimiento público de la labor realizada. En este sentido, cabe destacar, que en el ámbito internacional se están produciendo importantes avances en la medición del impacto conseguido por las actividades realizadas desde las ESFL, con el objetivo de que tanto financiadores como beneficiarios puedan ser consciente de dichos resultados (Kramer et al., 2010).

No obstante, en España, con la estructura actual de registros, dispersos por toda la geografía nacional, resultaría muy costoso poder agregar esta información, incluso en el caso de que la unificación de criterios propuesta prosperase. En este sentido, resultaría también necesaria la definitiva

creación del registro de fundaciones único, previsto por la Ley 50/2002, contribuyendo a ello positivamente el Consejo Superior de Fundaciones, también contemplado por dicha ley, el cual podría impulsar la elaboración de la información agregada así como su difusión y utilidad.

#### 4.2. Recursos humanos empleados en la actividad

La siguiente información a comunicar para cada una de las actividades hace referencia a los recursos humanos empleados para cada una de ellas. La información se debe aportar siguiendo la estructura del siguiente cuadro.

##### B) Recursos humanos empleados en la actividad

Tipo	Número Previsto	Nº horas/año Previsto
Personal asalariado		
Personal con contrato de servicios		
Personal voluntario		

Según las indicaciones de los protectorados, se consignará el número previsto de personal asalariado, personal con contrato de servicios y personal voluntario que se dedicará a cada actividad, con la estimación del número de horas/año aproximadas, según las categorías. También se especifica que cuando una o varias personas realicen funciones comunes a varias actividades o varios centros o servicios, y si una persona trabaja a tiempo parcial en dos o más centros o servicios, se consignará en el centro o servicio al que preste una mayor dedicación. Si son varias las personas que se encuentran en esta situación funcional, se distribuirán entre las distintas actividades o centros y/o servicios en proporción al tiempo dedicado.

De estos datos, la planificación del personal voluntario, e incluso su posterior control, puede ser quizás la información más variable y complicada de estimar. Sin embargo, el resto de información relativa a los recursos humanos de la entidad tiene relación directa con otras informaciones contempladas en las cuentas anuales, e incluso en el propio plan de actuación.

Así, el personal asalariado tiene relación directa con:

- La información incluida en la memoria, referente al número medio de personas empleadas.
- Los gastos de personal totales que se informan en la cuenta de resultados de las cuentas anuales.

- Los gastos de personal informados en el plan de actuación, dentro de la previsión de recursos económicos a emplear por la entidad. Se presentan en total, y desglosados tanto por actividad como los no imputados a las actividades.

Teniendo en cuenta los diferentes datos que sobre el personal se deben aportar, se propone que a la par que se elabora esta información se vayan planificando el resto de datos de manera coordinada, de tal forma que al final, por agregación, tendremos el total de horas-año a trabajar, y el equivalente del número de personas asalariadas. Esta perspectiva puede resultar válida tanto para la elaboración del plan de actuación, como para la liquidación de actividades que habrá que informar en la memoria, referente a los datos realizados. Si además se incorpora la categoría profesional, se tendrá la información relativa a la plantilla media requerida en la memoria de las cuentas anuales. El total de gastos de personal tendrá a su vez que ser coincidente con el dato consignado en la cuenta de resultados.

### 4.3. Beneficiarios o usuarios de la actividad

Los datos relativos a los beneficiarios o usuarios constituyen a nuestro juicio una de las informaciones más relevantes a los efectos del estudio de la eficiencia y eficacia de las fundaciones. Se trata de una información no siempre sencilla de prever por las fundaciones y mucho más de controlar a efectos de realizado.

#### C) Beneficiarios o usuarios de la actividad

Tipo	Número Previsto
Personas físicas	
Personas jurídicas	

Los protectorados han indicado que se cuantificará el número de beneficiarios o usuarios, distinguiendo entre personas físicas y jurídicas que se estima atender o que pueden beneficiarse, directa o indirectamente, de cada actividad. En caso de no poder calcular el número aproximado de beneficiarios, se indicará "indeterminado".

Se definen beneficiarios / usuarios personas físicas como el número total de personas que recibirán atención directa en el Centro o Servicio durante todo el año. No se incluyen las personas atendidas por otras instituciones financiadas o subvencionadas por la fundación. En el caso de centros

con un número determinado de plazas, se indicará el número medio de personas a atender en el mismo, que no puede sobrepasar la capacidad del centro.

Los beneficiarios / usuarios personas jurídicas se determinan como el número total de personas jurídicas a atender desde el Servicio, mediante financiación o en colaboración, durante todo el año.

Así mismo se contempla la posibilidad de que se incluyan aquellos proyectos en los que no resulte posible cuantificar los beneficiarios, con independencia de que se trate de personas físicas o jurídicas.

Sin embargo, y pese a que la distinción entre persona física y jurídica sea la más lógica y habitual, cabría plantearse los problemas a los que en muchas ocasiones se van a enfrentar las fundaciones para realizar esta distinción. Ello supondrá que los sistemas de información de las mismas estén preparados para realizar esta separación, e incluso habrá servicios o actividades en los que realmente no sea objetiva la identificación de si el usuario es una persona física o jurídica. A modo de ejemplo podemos plantear el caso de una formación impartida por una fundación, a la que acude una persona procedente de una empresa; cabría plantearse quién es el beneficiado de esta formación, ¿la persona, la empresa, o ambos?

#### 4.4. Objetivos e indicadores de la realización de la actividad

Siguiendo con el mismo criterio aplicado en apartados anteriores, comenzaremos presentando cómo el PGC ESFL 2011 estructura la información a presentar relativa a objetivos e indicadores y que aportan al respecto los protectorados, para pasar posteriormente al resto del análisis.

El PGC ESFL 2011 requiere que se detallen en el plan de actuación para cada actividad los objetivos asociados, con la definición de sus correspondientes indicadores y cuantificación de los mismos. No debemos olvidar que con esta información se pretende cumplir un mandato legislativo. Se le requiere al plan de actuación indicadores que permitan comprobar en la memoria el grado de realización de cada actividad o el grado de cumplimiento de los objetivos propuestos.

La presentación de estos datos se estructura mediante el siguiente cuadro:

##### D) Objetivos e indicadores de la realización de la actividad

Objetivo	Indicador	Cuantificación

Las aclaraciones o instrucciones encontradas a este respecto en los protectorados consisten en comentar brevemente como informar de los objetivos, indicadores y su cuantificación, no incluyendo en ningún momento definiciones al respecto, además de proponer a título de orientación unos indicadores recomendados. Concretamente aluden a que:

- En el objetivo se incluirá una breve descripción de lo que se pretende conseguir con la actividad.
- Se establecerán los indicadores más adecuados para evaluar en la memoria anual el grado de cumplimiento del objetivo propuesto.
- Referente a la cuantificación se introducirá para cada indicador un valor para el cual se considera cumplido el objetivo marcado.

Los indicadores propuestos a modo de ejemplo son:

<b>Indicadores de la actividad:</b>	Número de usuarios o beneficiarios atendidos Plazas ocupadas sobre el total de plazas ofertadas Número e importe de las ayudas económicas Otros (especificar)
<b>Indicadores de recursos humanos:</b>	Promedio de empleados en el período Número de empleados / número de usuarios Promedio de dedicación de horas del voluntariado Otros (especificar)
<b>Indicadores económicos:</b>	Ingresos por usuario Coste por usuario Subvenciones / ingresos totales Cuotas usuario / ingresos totales Otros (especificar)
<b>Indicadores de calidad del servicio:</b>	Grado satisfacción de usuarios (mediante encuestas) Número de quejas de los usuarios Otros (especificar)
<b>Indicadores materiales:</b>	Superficie dedicada a la actividad Consumo de aprovisionamiento por usuario Consumo de suministro / m2 invertido en la actividad Otros (especificar)

Los indicadores propuestos coinciden con los expuestos por Morales y De Miguel (2009) y pueden convertirse en un instrumento más de la contabilidad de gestión de una fundación.

Esta información nos permite reflexionar que bajo el epígrafe del plan de actuación “C) Objetivos e indicadores de la realización de la actividad” realmente encontramos lo que en la gestión realizada por las empresas de negocio se denomina cuadro de mando. Se puede afirmar, por tanto, que a las fundaciones se les está requiriendo que elaboren y controlen un cuadro de mando y lo hagan público, mediante el depósito del plan de actuación y su liquidación en las cuentas anuales.

Elo nos lleva a confirmar que el nivel de exigencia e información para las fundaciones es tremendamente superior al de las organizaciones con ánimo de lucro. Son muchas las empresas que implantan para su control de gestión un cuadro de mando, si bien es cierto que son empresas que cuentan con un alto nivel de profesionalización de sus gestores, en ocasiones de gran dimensión y con una clara dirección estratégica.

Resulta posible cuestionarse si este nivel de información y profesionalización exigida a las fundaciones contribuirá a que cumplan con la obligación de elaborar y presentar el plan de actuación. Por otro lado, se puede cuestionar si este esfuerzo e incluso dedicación de recursos retornará en forma de una mejora a las propias fundaciones. Es por ello que el presente trabajo abre una futura línea de investigación en el sentido expuesto.

#### 4.5. Previsión de recursos económicos a emplear por la entidad

La previsión de recursos económicos a emplear por cada entidad conforma el segundo bloque de información previsto por el modelo de plan de actuación. Se requiere dar información referente a la previsión de recursos económicos a emplear, información por cada una de las actividades previstas, de los gastos por naturaleza en los que incurrirán y detalle de las inversiones necesarias. En caso de tratarse de gastos o inversiones no originados directamente por las actividades, se detallarán como no imputados a las actividades, totalizando los recursos económicos finales a emplear. Esta información se recopila según el cuadro adjunto:



## Previsión de recursos económicos a emplear por la entidad

Gastos/Inversiones	Actividad 1	Actividad n	Total actividades	No imputados a las actividades	TOTAL
Gastos por ayudas y otros a) Ayudas monetarias b) Ayudas no monetarias c) Gastos por colaboraciones y órganos de gobierno					
Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación					
Aprovisionamientos					
Gastos de personal					
Otros gastos de explotación					
Amortización del inmovilizado					
Deterioro y resultado por enajenación del inmovilizado					
Gastos financieros					
Variaciones de valor razonable en instrumentos financieros					
Diferencias de cambio					
Deterioro y resultado por enajenaciones de instrumentos financieros					
Impuestos sobre beneficios					
<b>Subtotal gastos</b>					
Adquisiciones de inmovilizado (excepto Bienes Patrimonio Histórico)					
Adquisiciones Bienes Patrimonio Histórico					
Cancelación deuda no comercial					
<b>Subtotal inversiones</b>					
<b>TOTAL RECURSOS EMPLEADOS</b>					

Las guías encontradas en distintos protectorados realizan nada más que alguna indicación acerca de los gastos e inversiones imputados y no imputados a las actividades. Una de las indicaciones encontrada al respecto dice que se expresarán los recursos económicos previstos para realizar cada actividad. La estructura de la información de este apartado se ajusta a lo que establece el artículo 30 del Reglamento de fundaciones de competencia estatal. Los parámetros con los que se expresa la información se ajustan a las rúbricas de gastos por naturaleza que figuran en la cuenta de resultados y a determinadas partidas de cuentas de balance, clasificándose en “específicos” y “comunes”, según sean de afectación directa a la actividad o imputados a ella indirectamente. Se entiende por recursos “comunes” imputados a la actividad aquellos recursos que, por su naturaleza o por su función, no sirven únicamente a una sola actividad fundacional sino a todas o varias de las actividades fundacionales, siendo necesario recurrir a criterios de imputación objetivos y homogéneos para su reparto entre las actividades fundacionales, como puede ser, por ejemplo, el número de horas de dedicación a cada actividad.

Para finalizar este apartado, a la vista del modelo propuesto por el plan de actuación del PGC ESFL 2011, podemos afirmar que las fundaciones se van a encontrar ante la necesidad de diseñar un sistema de gestión que les permita, partiendo de los gastos incurridos, identificar adecuadamente los costes de sus actividades. Concretamente el modelo propuesto responde a un sistema de costes basado en costes por naturaleza, en el que se diferencia entre costes directos por actividades e indirectos, con un sistema de costes parciales.

Partiendo de este modelo y definiendo un sistema de reparto de costes indirectos, la fundación podría llegar sin no mucha dificultad a calcular los ingresos necesarios para alcanzar la autofinanciación en cada una de las actividades. Es por ello que se ve claramente la enorme utilidad que el plan de actuación puede tener para los usuarios internos de la información, desde el punto de vista del control de gestión.

#### 4.6. Previsión de recursos económicos a obtener por la entidad

Finalmente se realiza una previsión de los recursos económicos que puede obtener la fundación. Los protectorados indican que se especificarán todos los ingresos y demás recursos económicos que se prevean obtener: rentas del patrimonio, ventas y prestación de servicios, subvenciones del sector público, aportaciones privadas y otros ingresos, realizando a lo sumo un pequeño desarrollo de los conceptos y cuentas contables.

## Previsión de ingresos a obtener por la entidad

<b>INGRESOS</b>	<b>Importe total</b>
Rentas y otros ingresos derivados del patrimonio	
Ventas y prestaciones de servicios de las actividades propias	
Ingresos ordinarios de las actividades mercantiles	
Subvenciones del sector público	
Aportaciones privadas	
Otros tipo de ingresos	
<b>TOTAL INGRESOS PREVISTOS</b>	

## Previsión de otros recursos económicos a obtener por la entidad

<b>OTROS RECURSOS</b>	<b>Importe total</b>
Deudas contraídas	
Otras obligaciones financieras asumidas	
<b>TOTAL OTROS RECURSOS PREVISTOS</b>	

En la gestión empresarial resulta habitual presupuestar los ingresos previstos y en función de estos, los costes necesarios para su consecución. En el caso de muchas fundaciones este orden también debiera ser aplicado, pero lo cierto y verdad es que en muchas ocasiones, por el tipo de actividad que realizan y la forma de financiar estas actividades, se requiere que cada anualidad deban plantearse a la vista de las actuaciones previstas la financiación a obtener que podrá permitir su realización.

Dado el esfuerzo realizado por una fundación para la elaboración de la previsión de recursos económicos a emplear, en la que realmente se está pidiendo a las fundaciones que detallen los costes directos para cada actividad, consideramos que dicha previsión se debiera haber planteado con el mismo criterio, de tal forma que también se tuvieran en cuenta los ingresos para cada actividad y, por tanto, se estaría elaborando una cuenta previsional de resultados analítica por actividades. El libro blanco de la contabilidad ya recogió esta sugerencia, en aras a presentar una información más relevante.

## **5- Medidas de eficiencia y eficacia en las fundaciones a través del plan de actuación**

Medir el desempeño de las fundaciones a través del resultado económico de su cuenta de resultados, como en el sector empresarial, no es sin lugar a dudas la forma más adecuada. La finalidad de las fundaciones no es la obtención de lucro, sino proporcionar a sus beneficiarios la mayor cantidad y calidad de servicios posibles, en función de los recursos disponibles. Se precisa, por tanto, la búsqueda de otros indicadores que permitan evaluar su eficacia y eficiencia. Podemos encontrar en la literatura amplios debates sobre los conceptos y la medición de la eficiencia y la eficacia en las ESFL, así como importantes iniciativas que pretenden guiar a estas entidades en las prácticas más habituales con las que los propios financiadores miden los impactos y retornos producidos por los fondos aportados (Geofunders, 2009).

Sin embargo, son escasos los estudios a nivel nacional sobre eficiencia y eficacia en las fundaciones. Según refieren Bellosta et al. (2007), el motivo de esta escasez en el sector no lucrativo se debe principalmente a la ausencia de los datos necesarios. Bajo nuestra opinión se abre una puerta importante que permitirá en varios ejercicios realizar investigaciones sobre la eficacia del sector fundacional, mediante la información contenida en la nota correspondiente de las cuentas anuales, en la que se encuentra la comparativa entre los datos de la actividad de la entidad previstos y realizados, es decir, con la liquidación del plan de actuación.

Según afirman González y Rúa (2007), enfrentar producción y coste como forma tradicional de medir la eficiencia no es posible, o al menos es una tarea muy complicada, para aplicarla a las ESFL. Aunque los inputs del proceso, es decir, los costes, pudieran obtenerse de la cuenta de resultados, los outputs no pueden medirse a través de los ingresos recogidos en la cuenta de resultados, sino que sería necesario introducir aspectos relacionados con el valor social generado por estas entidades, que en la mayoría de los casos no es cuantificable. Es por ello que hasta este momento algunos autores han propuesto cambiar la producción u outputs por otros conceptos más acordes con las ESFL, como por ejemplo el resultado económico-social o el impacto social.

Partiendo de este planteamiento, y puesto que nuestro estudio está orientado al análisis del plan de actuación, se considera que con los datos incluidos en el mismo se pueden plantear medidas de eficiencia muy completas, ya que en dicho plan se contemplan no solo datos de carácter contable, sino también datos de tipo cualitativo que miden el impacto social de las actividades realizadas por las fundaciones, tales como el número de usuarios de las mismas.

Tal y como citan González y Rúa (2007), en el análisis de eficiencia en el tercer sector puede extraerse una medida de eficiencia técnica, que mide que proporción de los gastos totales de la enti-

dad son costes administrativos. Una entidad será más eficiente si la mayoría de sus costes tienen una relación directa con su actividad fundacional, minimizando por tanto los costes administrativos. De esa forma el indicador se define como se muestra en la siguiente relación:

$$ETi, t = \frac{CAi, t}{CTi, t} .$$

donde  $ETi, t$  es el indicador de eficiencia técnica de una entidad  $i$  en el ejercicio  $t$ ,  $CA$  son sus costes administrativos y  $CT$  los totales.

Según González y Rúa (2007) la eficiencia no tiene porque alcanzarse minimizando los costes administrativos, sino más bien éstos deben ser los óptimos para lograr que una entidad sea eficiente. Estos autores exponen que un inconveniente en la aplicación de este indicador estriba en la determinación de los costes de administración a partir de la información contable externa, proponiendo un índice alternativo para poder desarrollar su estudio.

Consideramos de sumo interés este indicador, especialmente en las fechas actuales de crisis generalizada en las que las fundaciones tienen un doble reto: realizar las mismas actividades con menos recursos, y asegurarse su viabilidad económica y financiera. Por tanto, que las fundaciones puedan hallar el nivel adecuado de costes administrativos no es una cuestión baladí.

Con la información contemplada en el nuevo modelo de plan de actuación del PGC ESFL 2011, como ya se presentó, las fundaciones tienen que presentar una columna denominada "gastos no imputables a las actividades". Esta información la tendrán que aportar dentro del cuadro diseñado para la previsión de recursos económicos, información que se encontrará en forma de cifras previstas en el plan de actuación y como valores realizados en la memoria de las cuentas anuales.

Se considera que estos datos informados como "gastos no imputados a las actividades" son los costes administrativos, que como tal no se originan directamente por las actividades, y necesitan de un criterio de asignación a las mismas.

Así, el anterior indicador de eficiencia técnica, realizando las correspondientes adaptaciones al objeto de homogenizar la terminología, podría quedar de la siguiente forma:

$$ETi, t = \frac{GNAi, t}{GTi, t} .$$

donde  $ET_{i,t}$  es el indicador de eficiencia técnica de una fundación  $i$  en el ejercicio  $t$ ,  $GNA$  corresponde al valor indicado en el apartado “gastos no imputados a las actividades” y  $GT$  corresponde al “subtotal de gastos”. AECA (2012) propone una batería de indicadores para las ESFL entre los que incluye en el apartado relativo a los indicadores de eficiencia asignativa uno muy similar al que nosotros sugerimos a.

Para lograr una mayor eficiencia, cada fundación debería tener un referente que le indicase cual es la proporción óptima entre “gastos no imputados a las actividades” y “subtotal de gastos”. Es por ello que las fundaciones debieran realizar un estudio de cuál es el valor deseable óptimo para este índice, tomando para ello como referencia su propio indicador de eficiencia técnica estándar (ETS) según datos de años anteriores y, de resultar posible, contrastarlo con otros referentes externos como pudiera ser el del sector. Por tanto, confirmamos nuevamente como el plan de actuación abre una puerta importante para la mejora del control de gestión.

Partiendo de dicha información, las propias fundaciones, investigadores y miembros de la sociedad en general, tendrán accesible fácilmente la información necesaria para calcular la eficiencia técnica prevista y realizada para las fundaciones. Estos cálculos se podrán realizar tanto a nivel global como por actividades.

Se abre, por tanto, un campo de trabajo importante tanto para futuros proyectos de investigación como para estudios sectoriales que permitan a las fundaciones crear un referente que pueda orientar acerca de cuál es el nivel óptimo de eficiencia técnica deseable para una fundación.

Si continuamos profundizando en posibles medidas de eficiencia, las personas que componen una fundación constituyen bajo nuestro criterio un factor indispensable para realizar una gestión exitosa, ya que la gran mayoría de fundaciones se dedican a prestar servicios de interés general para la sociedad y, por tanto, como organización de servicios suelen ser intensivas en personal.

Es por ello que una vez planteada una medida de eficiencia técnica global para una fundación, se considera conveniente profundizar en el estudio de eficiencia de la estructura de personal. Las fundaciones tienen el reto de encontrar el equilibrio óptimo que suponga una estructura adecuada y suficiente de personal para realizar sus actuaciones con eficiencia.

El estudio de la eficiencia de la estructura de los recursos humanos empleados por una fundación se podrá realizar desde un punto de vista económico, atendiendo a valores monetarios, o desde un punto de técnico o de productividad, atendiendo a las unidades.

No hay que olvidar que las fundaciones emplean tanto personal remunerado como voluntario para realizar sus actuaciones. El propio plan de actuación contempla este hecho al diferenciar entre personal asalariado, personal con contrato de servicios, y personal voluntario. Resulta habitual que las fundaciones cuenten con personal voluntario, siendo más frecuente esta figura en las fundaciones de

tipo social y asistencial. Todo el desarrollo posterior se centrará en el personal remunerado, aunque se considera que es extensible a los recursos voluntarios con las correspondientes adaptaciones.

Siguiendo el análisis de costes y productividad del capital humano realizado por Herranz (2005), la productividad se define generalmente como la relación entre los factores obtenidos y los recursos utilizados. Tal y como refiere este autor, la productividad del capital humano se traducirá en la relación entre el volumen de actividad de la entidad y los recursos humanos que han sido precisos para poderla llevar a cabo. El volumen de actividad se puede concretar mediante el valor total de ingresos o mediante el número de usuarios-beneficiarios atendidos.

Tomando como base estas definiciones se determinan, entre otros, las siguientes ratios:

$$\text{Productividad técnica en ingresos (PTI)} = \frac{\text{Volumen de ingresos (VI)}}{\text{Número de personas (NP)}}$$

$$\text{Productividad técnica según usuarios (PTU)} = \frac{\text{Número de usuarios (NU)}}{\text{Número de personas (NP)}}$$

siendo NP el número equivalente de personas a tiempo completo. En caso de contar con personal cuya dedicación sea parcial, se computará en la proporción correspondiente tomando como referente la dedicación de una persona a tiempo completo.

En un primer momento se considera más conveniente que las fundaciones determinen su productividad técnica, que es la que la va a permitir realizar un análisis previo para su posterior asignación de personas de manera más correcta. El estudio de productividad técnica puede aportar importantes ventajas organizativas. Esta medida está en consonancia con las dos variables fundamentales que según Carman (2009) debe de contener la medición de las acciones realizadas por una fundación: impacto social conseguido y coste de la inversión realizada para la consecución de dicho impacto.

## 6- Conclusiones

Se ha abordado un análisis de la información a aportar por las fundaciones a través del modelo de plan de actuación previsto en el PFC ESFL 2011, desde el punto de vista de los usuarios internos.

Tras las críticas de la normativa anterior y la sustitución de la obligación de elaborar un presupuesto por un plan de actuación, en este artículo se ha demostrado que el anexo II del PGC ESFL 2011 contiene en realidad un presupuesto, pese a que no se denomine como tal. Se trata de una versión más simple de presupuesto que el contemplado en la normativa anterior.

Se ha observado que el PGC ESFL 2011 trata con muy poca profundidad el plan de actuación, reduciendo por tanto la tarea de confeccionar unas normas de elaboración del plan de actuación, encomendada en la Disposición final tercera de la Ley50/2002, a la simple presentación de un modelo a seguir.

Desde los protectorados tampoco se presta prácticamente ningún tipo de ayuda a las fundaciones para la elaboración del plan de actuación. El 79% de los protectorados no contempla ningún tipo de información o guía al respecto. Es por ello que resulta posible afirmar que las fundaciones se encuentran ante una total desprotección de los poderes públicos. Se les requiere presentar un plan de actuación, pero no disponen de orientación al respecto.

Ahondando en la información que contiene el plan de actuación concluimos:

1. Los datos solicitados acerca de tipo de actividad, sector, y lugar de realización pueden resultar de suma utilidad. Resultaría necesario que todas las fundaciones lo informaran con unos criterios homogéneos. De esta forma la información resultaría comparable y se podría obtener información agregada sobre las actividades del sector fundacional. No obstante, con la estructura actual de registros, dispersos por toda la geografía nacional, resultaría muy costoso poder agregar esta información. Resultaría también necesaria la definitiva creación del registro de fundaciones único, previsto por la Ley 50/2002.
2. Los datos relativos a los beneficiarios o usuarios constituyen a nuestro juicio una de las informaciones más relevantes a los efectos del estudio de la eficiencia y eficacia de las fundaciones. Se trata de una información no siempre sencilla de prever por las fundaciones y mucho más de controlar a efectos de realizado.
3. Bajo el epígrafe del plan de actuación "C) Objetivos e indicadores de la realización de la actividad" realmente encontramos lo que en la gestión de las empresas de negocio se denomina



cuadro de mando, por lo que se puede afirmar que a las fundaciones se les está requiriendo que elaboren y controlen un cuadro de mando, y lo hagan público.

4. El apartado correspondiente a la previsión de recursos económicos a emplear por la entidad responde a un sistema de costes basado en costes por naturaleza, en el que se diferencia entre costes directos por actividades e indirectos, con un sistema de costes parciales. Partiendo del mismo, y definiendo un sistema de reparto de costes indirectos, la fundación podría llegar sin no mucha dificultad a calcular los ingresos necesarios para alcanzar la autofinanciación en cada una de las actividades.
5. Dado el esfuerzo realizado por una fundación para la elaboración de la previsión de recursos económicos a emplear, en la que se detallan los gastos para cada actividad, consideramos que la previsión de recursos económicos a obtener se debiera haber planteado con el mismo criterio. De esta forma se tendrían también los ingresos para cada actividad y, por tanto, se estaría elaborando una cuenta previsional de resultados analítica por actividades. El libro blanco de la contabilidad ya recogió esta sugerencia, en aras de presentar una información más relevante.

A tenor de las conclusiones anteriores, podemos afirmar la enorme utilidad que el plan de actuación puede tener para los usuarios internos de la información desde el punto de vista del control de gestión. Podemos concluir que el plan de actuación deja a las fundaciones muy cerca del control de gestión.

Se considera que con los datos incluidos en el plan de actuación se pueden plantear medidas de eficiencia y eficacia muy completas. Planteamos concretamente dos medidas de eficiencia:

- Un indicador de eficiencia técnica, que permita cuantificar la proporción de “gastos no imputados a las actividades”, o costes administrativos, sobre el “subtotal de gastos”.
- Profundizando en el estudio de eficiencia de la estructura de personal, la productividad del capital humano se valorará mediante dos medidas:
  - La relación entre los ingresos de la actividad y los recursos humanos que han sido precisos para poderla llevar a cabo.
  - El número de usuarios-beneficiarios atendidos por los recursos humanos disponibles.

Por todo ello, confirmamos nuevamente que el plan de actuación abre una puerta importante para la mejora del control de gestión en las fundaciones.

## 7- Bibliografía

- AECA (2010): "Los Estados Contables de las Entidades Sin Fines Lucrativos". En: Documentos Entidades Sin Fines Lucrativos, Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, documento nº 2, Madrid.
- AECA (2012): "Indicadores para Entidades Sin Fines Lucrativos". En: Documentos Entidades sin Fines Lucrativos, documento nº 3, Madrid.
- ARNAU, A. & FERNÁNDEZ, V. (1999): "Aceptación de la normativa contable de las entidades sin finalidad lucrativa por los profesionales". En: II Jornada de Contabilidad Financiera de ASEPUC, 257-274.
- BELLOSTA, A.J., BRUSCA, I., & MONEVA, J.M. (2007): "Utilidad de la información financiera para la gestión de las entidades no lucrativas", II Jornadas de entidades no lucrativas, Zaragoza, ASEPUC.
- BRUSCA, I. & MARTÍ, C. (2002): *La información financiera de las entidades no lucrativas: una perspectiva internacional*, Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad de Zaragoza, Documento de trabajo 2002-04.
- CARMAN, J.G. (2009): "The accountability movement: What is wrong with this theory of change?", *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 39(2), 256-274.
- CENTRE FOR SOCIAL INVESTMENT. UNIVERSITÄT HEIDELBERG (2007): "Feasibility Study on a European Foundation Statute", *Final Report*.
- DORTA VELÁZQUEZ, J.A. & DE LEÓN LEDESMA, J. (2008): "Comportamiento financiero de las fundaciones", *Contabilidad y tributación. Revista del Centro de Estudios Financieros*, 303, 91-138.
- FINANCIAL ACCOUNTABILITY STANDARD BOARD, FASB, (1993): *Statement of Financial Accounting Standards n° 117*, Financial Statements of Not-for-Profit Organizations, FASB, Norwalk.
- GONZÁLEZ, M. & RÚA, E. (2007): "Análisis de la eficiencia en la gestión de las fundaciones: una propuesta metodológica", *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, 57, 117-149.
- GRANTMAKER FOR EFFECTIVE ORGANIZATIONS (2009): "Evaluation in Philanthropy: Perspectives from the Field", <http://www.geofunders.org/publications.aspx>.
- HERRANZ, R. (2005): *Las Organizaciones No Gubernamentales. Un modelo integral de Gestión y Control*, Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), Madrid.

- KRAMER M., PARKHURST M. & VAIDYANATHAN, L. (2010): "Breakthroughs in Shared Measurement and Social Impact". [http://www.fsg-impact.org/ideas/item/breakthroughs\\_in\\_measurement.html](http://www.fsg-impact.org/ideas/item/breakthroughs_in_measurement.html).
- LARRIBA, A., SERRANO, F. & UREÑA, L. (2011): "Jornadas sobre el proyecto de real decreto del 22-07-2011", *Fundación Once, AECA y AEF*, Madrid.
- MORALES, A. & DE MIGUEL, M<sup>a</sup>.C. (2009): "Las cuentas anuales y el plan de actuación para las fundaciones tras la reforma contable", *Contabilidad y tributación. Revista del Centro de Estudios Financieros*, 321, 181-208.
- REAL DECRETO 776/1998, de 30 de abril, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y las normas de información presupuestaria de estas entidades.
- 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.
- REY, M. & ÁLVAREZ, L.I. (2011): "Foundations and social economy: conceptual approaches and socio-economic relevance", *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, 73, Special Issue, 61-80.
- RÚA, E. & VARA, M. (2001): "La información económico financiera de las fundaciones", *Partida doble*, 124, 92-113.
- RÚA, E. (2007): "La información contable en las fundaciones. Situación actual y perspectivas de futuro", *Partida Doble*, 186, 70-83.