

Gestió d'entitats no lucratives

Guia de les obligacions
comptables de
les Entitats no lucratives

Índex

Les obligacions comptables de les entitats d'àmbit autonòmic	3
Normativa aplicable	3
Obligacions comuns a les associacions i a les fundacions	3
Obligacions de les associacions	3
Obligacions de les fundacions	4
El Pla de comptabilitat de les fundacions i les associacions subjectes a la legislació de la Generalitat de Catalunya	5
Estructura del Pla	5
Tipologia de les entitats	5
Les obligacions comptables de les entitats d'àmbit estatal	7
Normativa aplicable	7
Obligacions de les associacions	7
Obligacions de les fundacions	8
El Pla de comptabilitat de les fundacions i les associacions estatals	9
Estructura i característiques diferenciadores del Pla	9
Els comptes anuals en el pla de les Entitats no lucratives	10
El pla d'actuació per les Fundacions amb competència estatal	10

Les obligacions comptables de les entitats d'àmbit autonòmic

Normativa aplicable

Les associacions i fundacions que exerceixen les seves activitats i funcions principalment a Catalunya, llevat que estiguin sotmeses a una regulació pròpia que els exigeixi, per a constituir-se, la inscripció en un registre especial, estan regulades per la [Llei 4/2008, del 24 d'abril, del llibre tercer del Codi civil de Catalunya, relatiu a les persones jurídiques](#).

Obligacions comunes a les associacions i a les fundacions

Segons es determina a l'apartat de la Llei corresponent al Règim comptable i documental (arts. 313-1 i 313-2), ambdós tipus d'entitats tenen l'obligació de:

- **Portar una comptabilitat** amb les característiques següents:
 - Ordenada
 - Diligent
 - Adequada a la seva activitat
 - Que la reflecteixi fidelment
 - Que els permeti fer el seguiment cronològic de les operacions
 - Que els permeti elaborar els comptes anuals.
- **Portar els llibres de comptabilitat** que s'indiquen a continuació:
 - **Llibre diari**, on es consignin dia a dia les operacions relatives a l'activitat de l'entitat. En ell es podran fer anotacions conjuntes dels totals de

les operacions per períodes no superiors a un mes, si aquestes es detallen en altres llibres o registres concordants.

- **Llibre d'inventaris i comptes anuals**, que s'ha d'obrir amb l'inventari inicial, i si han de transcriure anualment l'inventari de tancament de l'exercici i els comptes anuals.

Cal fer esment, però, que aquelles entitats que no estiguin obligades a presentar la declaració de l'Impost de Societats, tampoc estaran obligades a portar cap d'aquests dos llibres, però sí hauran de portar almenys un **llibre de caixa** en què es detallin els ingressos i les despeses.

Obligacions de les associacions

La [Llei 4/2008](#) estableix per a les associacions uns determinats deures d'elaboració dels comptes i de transparència (art. 322-15), que són:

- **Elaborar el pressupost i aprovar-lo** en el termini que estableixin els seus estatuts i, com a màxim, en els sis mesos següents a la data de tancament de l'exercici.
- **Elaborar els comptes anuals**, que estan formats pel balanç de situació, el compte de resultats i la memòria econòmica. Aquelles entitats que puguin portar una comptabilitat simplificada, segons l'indicat a l'apartat anterior, no cal que els elaborin, llevat que tinguin la Declaració d'Utilitat Pública, rebin periòdicament subvencions o altres ajuts econòmics de les administracions públiques i les que recorrin a la captació de fons com a mitjà de finançament de llurs activitats. En tots aquests casos, s'hauran d'elaborar els comptes, i fer-los accessibles al públic.
- **Presentar al Departament de la Generalitat competent per a inscriure les associacions els comptes anuals aprovats més una memòria d'activitats i**, si s'escau, d'acord amb

llur normativa, **l'informe d'auditoria**. Aquesta obligació és específica per a les associacions Declarades d'Utilitat Pública, i el termini de presentació és dins dels sis mesos següents a la data de tancament de l'exercici.

Obligacions de les fundacions

Les obligacions per les fundacions es recullen en els articles 333-7 a 333-12 de la [Llei 4/2008](#), i es refereixen principalment als comptes anuals. En concret, les fundacions tenen l'obligació de:

- **Fer l'inventari i formular els comptes anuals**, que es componen de:
 - El balanç de situació
 - El compte de resultats
 - L'estat de canvis en el patrimoni net
 - L'estat de fluxos d'efectiu
 - La memòria econòmica

Aquests documents s'han de fer amb data del dia de tancament de l'exercici econòmic i han de reflectir, de manera precisa, el patrimoni, la situació financera i els resultats de la fundació.

A la memòria econòmica s'han de detallar les actuacions que s'han fet en compliment de les finalitats fundacionals, concretant el nombre de beneficiaris i els serveis que aquests han rebut, entre d'altres informacions que han de complementar, ampliar i comentar la informació continguda en els estats comptables que formen part dels comptes anuals.

- **Aprovar i presentar els comptes anuals**. L'aprovació l'ha de fer el patronat de la fundació dins dels sis mesos següents a la data de tancament de l'exercici, i s'han de presentar al protectorat de fundacions en el termini de trenta dies a comptar del dia en què s'aproven. Els documents que formen part dels comptes s'han de presentar per mitjà de documents informàtics signats digitalment per un dels patrons o bé per

un professional autoritzat que tingui el nivell de seguretat necessari a la signatura digital. El mitjà de presentació serà per via telemàtica, o en suport digital.

- **Presentar un informe anual sobre el compliment del codi de conducta**, en cas que la fundació faci inversions temporals en el mercat de valors, d'acord amb la normativa vigent.
- **Sotmetre els comptes anuals a una auditoria externa** si, en la data de tancament de l'exercici, durant dos anys consecutius, es produeixen almenys dues de les circumstàncies següents:
 - Que el total de l'actiu de la fundació sigui superior a 6 milions d'euros.
 - Que l'import del volum anual d'ingressos ordinaris sigui superior a 3 milions d'euros.
 - Que el nombre mitjà de treballadors durant l'exercici sigui superior a cinquanta.

L'informe d'auditoria s'ha de presentar al protectorat en el termini de seixanta dies a comptar des del dia en què s'emeti i en cap cas més tard del dia en què es presentin els comptes.

Cal fer esment a que tota la documentació a què fan referència els punts anteriors [la Llei](#) la declara com a pública. Per tant, qualsevol persona pot demanar al protectorat una còpia de la mateixa, sense haver d'acreditar cap motiu concret.

El Pla de comptabilitat de les fundacions i les associacions subjectes a la legislació de la Generalitat de Catalunya

Amb data 31 de desembre de 2008, es va publicar al DOGC el [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.

Aquest pla és aplicable per totes aquelles entitats que tinguin l'obligació de formular comptes anuals, i és obligatori per als exercicis que s'iniciïn a partir de l'1 de gener de 2009.

El pla de comptes s'ha fet a partir de la reforma de la normativa mercantil i comptable espanyola que va tenir lloc a 2007, amb un doble objectiu:

- Incorporar els nous criteris comptables per a la seva harmonització internacional amb base a la normativa de la Unió Europea
- Integar en un sol text normatiu la legislació comptable aplicable a les fundacions i a les associacions.

Estructura del Pla

El [PCFundAss](#) té una estructura molt similar a la del PGC de les empreses, i es divideix en les parts següents:

- Marc Conceptual de la Comptabilitat
- Normes de registre i valoració
- Comptes anuals
- Quadre de comptes
- Definicions i relacions comptables

Les tres primeres parts són d'aplicació obligatòria, i les dues darreres són d'aplicació voluntària.

Tipologia de les entitats

En el pla s'estableix la tipologia de les entitats (de dimensió gran, mitjana i reduïda), i els tres models oficials possibles de balanços i memòria econòmica a utilitzar per confeccionar els comptes anuals (normal, abreujat i simplificat), en funció del volum de l'actiu, ingressos i mitjana de personal contractat per l'entitat.

La classificació per tipus d'entitat és la següent:

- **Entitats de dimensió gran:** si, en la data de tancament de l'exercici, durant dos anys consecutius, es produeixin almenys dues de les circumstàncies següents:
 - Que el total de partides de l'**actiu superi** els **dos milions vuit-cents cinquanta mil euros**.
 - Que l'import del volum anual d'**ingressos ordinaris superi** els **cinc milions set-cents mil euros**.
 - Que el **nombre mitjà de treballadors** empleats durant l'exercici **sigui superior** a **cinquanta**.
- **Entitats de dimensió mitjana:** si, en la data de tancament de l'exercici, durant dos anys consecutius, es produeixin almenys dues de les circumstàncies següents:
 - Que el total de partides de l'**actiu no superi** els **dos milions vuit-cents cinquanta mil euros**.
 - Que l'import del volum anual d'**ingressos ordinaris no superi** els **cinc milions set-cents mil euros**.
 - Que el **nombre mitjà de treballadors** empleats durant l'exercici **no sigui superior** a **cinquanta**.

- **Entitats de dimensió reduïda:** si, en la data de tancament de l'exercici, durant dos anys consecutius, es produeixin almenys dues de les circumstàncies següents:
 - Que el total de partides de l'**actiu** no superi els un **milions d'euros**.
 - Que l'import del volum anual d'**ingressos ordinaris** no superi els **dos milions d'euros**.
 - Que el **nombre mitjà de treballadors** empleats durant l'exercici no sigui superior a **deu**.

Les obligacions comptables de les entitats d'àmbit estatal

Normativa aplicable

Les associacions i fundacions que no exerceixen les seves activitats i funcions principalment a Catalunya, que estan inscrites en els diversos Registres de Fundacions i Associacions estatals, i les que tinguin reconeguda la condició d'Associació d'Utilitat Pública, estan regulades per lleis diferents a les d'àmbit català.

En el cas de les associacions, la llei que les regula és la [Llei Orgànica 1/2002, de 22 de març](#), reguladora del Dret d'Associació.

Pel que fa a les Fundacions estatals, estan regulades per la [Llei 50/2002, de 26 de desembre, de Fundacions](#).

Obligacions de les associacions

Les obligacions documentals i comptables que estableix la [Llei Orgànica 1/2002](#) són les següents:

- Disposar d'una **relació actualitzada dels seus socis**.
- Portar una **comptabilitat que els permeti obtenir una imatge fidel** del patrimoni, del resultat i de la situació financera de l'entitat, així com de les activitats realitzades, conforme a les normes específiques que els siguin d'aplicació.
- Efectuar un **inventari dels seus béns**.
- Recollir en un **llibre les actes les reunions dels seus òrgans de govern** i representació.

- **Aprovar els comptes anualment** per l'Assemblea General.
- **Sotmetre els comptes anuals a una auditoria externa** si han de formular els seus comptes segons el model normal que defineix el pla general de comptabilitat, és a dir, si en la data de tancament de l'exercici, durant dos anys consecutius, es produeixen almenys dues de les circumstàncies següents:
 - Que el total de partides de l'**actiu superi els dos milions vuit-cents cinquanta mil euros**.
 - Que l'import del volum anual d'**ingressos ordinaris superi els cinc milions set-cents mil euros**.
 - Que el **nombre mitjà de treballadors** empleats durant l'exercici **sigui superior a cinquanta**.

Tot i que expressament no es menciona a la Llei, a la pràctica les associacions d'àmbit estatal, per poder complir amb les seves obligacions, **cal que portin una comptabilitat de "doble partida"**, ja que en cas contrari és difícil obtenir els estats comptables que li permetin obtenir la imatge fidel de la seva situació econòmica.

El que sí que s'estableix específicament és que han de portar la comptabilitat segons les normes específiques que els siguin d'aplicació. Això afecta, principalment, a les associacions declarades d'Utilitat Pública.

Per aquestes, sí que serà obligatori sense cap dubte portar la comptabilitat segons un pla de comptabilitat reglat, ja que així s'indica en el [Reial Decret 1740/2003, de 19 de desembre](#), sobre procediments relatius a les associacions declarades d'utilitat pública.

Cal fer esment a que els associats han de poder accedir a tota aquesta documentació obligatòria

mitjançant els seus òrgans de representació, tot respectant el que s'indica a la Llei de protecció de dades de caràcter personal.

Obligacions de les fundacions

Les obligacions de les fundacions pel que fa a la comptabilitat, auditoria i pla d'actuació són les que s'indiquen a continuació:

- **Portar una comptabilitat** ordenada i adequada a les seves activitats.
- Necessàriament, han de portar un **Llibre Diari** i un **Llibre d'inventaris i Comptes Anuals**.
- El president o la persona designada en els estatuts o per acord del Patronat de la Fundació, ha de **formular els Comptes Anuals**, i aquests han de ser aprovats pel Patronat, en el termini màxim de sis mesos des del tancament de l'exercici. Els comptes anuals estan conformats pels següents documents:
 - Balanç de situació
 - Compte de resultats
 - Memòria econòmica, que ha d'incloure les activitats fundacionals, els canvis en l'òrgan de govern i el grau de compliment del pla d'actuació.
- **Sotmetre els comptes anuals a una auditoria externa** si, en la data de tancament de l'exercici, durant dos anys consecutius, es produeixen almenys dues de les circumstàncies següents:
 - Que el total de l'actiu de la fundació sigui superior a dos milions quatre-cents mil euros
 - Que l'import net del volum anual d'ingressos per l'activitat pròpia més, si n'hi ha, el de la xifra de negocis de la seva activitat mercantil sigui superior a dos milions quatre-cents mil euros.
 - Que el nombre mitjà de treballadors empleats durant l'exercici sigui superior a cinquanta.
- **Presentar al Protectorat de Fundacions** que li correspongui, en funció del seu àmbit d'actuació i de registre, **els Comptes Anuals** aprovats pel Patronat, en el termini de **deu dies a partir de la seva aprovació**. Aquests documents, un cop dipositats en el Registre de Fundacions, seran públics per qualsevol persona que els sol·liciti.
- **Elaborar i presentar al Protectorat**, dins dels **tres darrers mesos de cada exercici**, un **pla d'actuació** que reflecteixi els objectius i les activitats que es prevegin desenvolupar durant l'exercici següent.

El Pla de comptabilitat de les fundacions i les associacions estatals

El Reial Decret 1491/2011, de 24 d'octubre, pel qual s'aproven les **normes d'adaptació del Pla General de Comptabilitat a les entitats sense fins lucratives** i el model de pla d'actuació d'aquestes és l'adaptació sectorial del Pla de Comptabilitat per aquest tipus d'entitat.

En el període que ha anat des de l'entrada en vigor a 2008 del nou Pla de Comptabilitat i del PGC per a petites i mitjanes empreses (PYMES), recollits en els RD 1514/2007 i 1515/2007, respectivament, les entitats no lucratives estatals havien hagut de combinar algun d'aquests dos plans amb l'adaptació sectorial comptable de les entitats no lucratives vigent fins aquell moment (el Reial Decret 776/1998), en tot allò que no s'oposés als dos plans empresarials.

Aquest pla comptable, que té en compte les especials característiques de les entitats no lucratives (en especial, que la seva activitat no va dirigida a l'obtenció de lucre), és d'aplicació obligatòria per les Fundacions amb competències estatals i per les associacions Declarades d'Utilitat Pública (sigui quin sigui el seu territori d'actuació), i serà vigent pels exercicis començats a partir de l'1 de gener de 2012.

Tot i que la resta d'associacions estatals no estan obligades a utilitzar aquest pla concret, és molt recomanable que també ho facin.

Estructura i característiques diferenciadores del Pla

De les cinc parts de que consten les normes d'adaptació, són obligatòries en la seva totalitat les tres primeres (marc conceptual de la comptabilitat, normes de registre i valoració i comptes anuals), mentre que les altres dues (quadre de comptes i definicions i relacions comptables) només ho són en

la mesura que incloguin criteris de registre i valoració.

Una de les seves especificitats es troba en el criteri de reconeixement d'un actiu. A diferència del criteri del PGC d'empreses (la referència a la obtenció de beneficis o rendiments econòmics), en aquest cas es reconeixerà quan l'element generi rendiments aprofitables en la seva activitat futura. Es considerarà complert el requisits en tots aquells casos en que el bé o el dret incorpori un potencial de servei pels usuaris o beneficiaris de l'activitat, fins i tot quan no es generi cap flux d'efectiu.

Les normes de registre i valoració que recull el pla únicament són les corresponents a les operacions específiques de les entitats no lucratives, que requereixen un criteri particular. Per tot allò no indicat expressament en aquest apartat, cal continuar aplicant les normes generals del PGC de les empreses.

El pla considera **microentitats** aquelles que compleixin almenys dos dels següents requisits:

- Que el total de partides de l'actiu sigui inferior a 150.000 euros.
- L'import del volum total d'ingressos de l'activitat pròpia més, si n'hi ha, el de la xifra de negocis de la seva activitat mercantil, ha de ser inferior als 150.000 euros.
- El nombre mitjà de treballadors empleats durant l'exercici no pot ser superior a 5.

Les entitats que tinguin aquesta consideració de microentitat poden optar per criteris de registre simplificats per determinades operacions específiques del sector no lucratiu, a més de les incloses en el PGC per a les microempreses lucratives.

Aquestes operacions específiques són:

- Operacions de cessió d'ús sense contraprestació
- Préstecs concedits o rebuts a tipus d'interès zero o inferior al tipus d'interès del mercat
- Ajuts pluriennals
- Subvencions, donacions i llegats de serveis i actius no monetaris

Els comptes anuals en el pla de les Entitats no lucratives

Com s'ha indicat anteriorment, els comptes anuals de les entitats estan compostats pel Balanç, el Compte de Resultats i la Memòria.

Però amb l'objectiu de reflectir millor la imatge fidel de la situació econòmica de les entitats, en l'adaptació sectorial es modifica el **model de Compte de Resultats que existia fins ara per un altre** que, a més de les dades que ja proporcionava aquest estat, **inclou informacions que mostren els augments i disminucions del patrimoni net de l'entitat originats en l'exercici, com a expressió del resultat total de l'entitat**. El nou model és substancialment diferent del model que han d'utilitzar les empreses.

Aquests moviments en el patrimoni han d'incloure tan els comptabilitzats formant part de l'excedent de l'exercici com els inclosos directament en el patrimoni net a l'espera de la seva posterior reclassificació a l'excedent.

El resultat total el completaran els ajustaments que sigui necessari comptabilitzar en reserves com a conseqüència de les errades i canvis de criteri.

El resultat de la diferència entre els ingressos i les despeses de l'exercici, que en el model anterior s'identificava com a saldo o resultat, en aquest model

passa a denominar-se "excedent".

La **memòria econòmica haurà d'incloure una descripció detallada dels fluxos d'efectiu i del grau de compliment de les activitats de l'entitat**, llevat d'aquells casos en que es pugui formular els comptes en model abreujat o bé s'hagi optat per aplicar les normes de registre i valoració del PGC de les PIME. En aquests casos, la informació sobre els fluxos d'efectiu no serà obligatòria.

La mateixa memòria haurà d'aportar també **informació respecte a l'aplicació dels elements patrimonials a fins propis**, incloent-hi el "destí de rendes i ingressos" en forma de quadres numèrics.

Els models de Balanç i Compte de Resultat que inclou el Reial Decret són els models normals i abreujats.

Pel que fa als models de memòria normal i abreujat, cal seguir respectivament, els models normal o abreujat de memòria del PGC de les empreses, llevat dels aspectes relatius a les característiques especials de les entitats no lucratives que apareixen especificats a l'adaptació sectorial.

Si l'entitat aplica els criteris específics de les microentitats, la memòria es complimentarà segons el model simplificat que figura en el RD, però els models de Balanç i Compte de Resultats que s'hauran de complimentar seran els models abreujats.

El pla d'actuació per les Fundacions amb competència estatal

Tal com s'ha indicat anteriorment, La Llei estatal de Fundacions (Llei 50/2002) i el reglament que la desenvolupa (RD 1337/2005) estableixen

l'obligació a les fundacions de competència estatal de presentar anualment al Protectorat que li correspongui en funció de la seva qualificació, un pla d'actuació que ha de contenir informació identificativa de:

- cadascuna de les activitats pròpies i de les mercantils
- de les despeses estimades per a cadascuna d'elles
- dels ingressos i altres recursos previstos
- qualsevol altre indicador que permeti comprovar a la memòria el grau de realització de cada activitat o el grau de compliment dels objectius.

Atès que cadascun dels diferents Protectorats havien anat aprovant els seus propis models, amb informacions que no eren coincidents en tots els casos, i amb l'objectiu de donar més homogeneïtat a la informació a subministrar per part de les Fundacions, **del Reial Decret del Pla de comptabilitat de les entitats no lucratives incorpora un model general de Pla d'actuació**, que figura com Annex II mencionat RD.