



**UNIVERSIDAD DE MURCIA**  
**FACULTAD DE ECONOMÍA Y EMPRESA**

**Utilidad de la Información Contable y del Plan  
de Actuación en las Fundaciones**

**D<sup>a</sup> Nieves Ibañez Carpena**

**2017**



FACULTAD DE ECONOMÍA Y EMPRESA

**TESIS DOCTORAL**

Utilidad de la información contable y del plan de actuación en  
las fundaciones

**Autor**

M<sup>a</sup> Nieves Ibáñez Carpena

**Director**

Dr. D. Bernardino Benito López

Departamento de Economía Financiera y Contabilidad



## ***Agradecimientos***

Me siento afortunada de haber contado para la dirección de esta tesis con el Dr. D. Bernardino Benito López, al que me gustaría mostrar mi más profundo agradecimiento. Esta tesis no habría sido posible sin su ayuda y, sobre todo, paciencia. Le doy las gracias por todas sus sugerencias, consejos y recomendaciones realizadas durante el desarrollo del trabajo, por su cercanía y constantes palabras de aliento.

Debo expresar también mi gratitud al Dr. D. José Solana Ibáñez por su colaboración en la realización de uno de los artículos que componen esta tesis.

Además, quiero dar las gracias a mis compañeros de la Fundación Universidad Empresa de la Región de Murcia y ENAE Business School, especialmente al que fue durante muchos años su Director, el Dr. D. Enrique Egea Ibáñez, quien me animó y apoyó para acometer este proyecto. Igualmente, hago extensivas estas gracias a los miembros del Departamento de Economía Financiera y Contabilidad de la Facultad de Economía y Empresa de la Universidad de Murcia, con un recuerdo especial al Dr. D. Pedro Luego Mulet (q.e.p.d).

Un especial agradecimiento a la Asociación Española de Fundaciones y al equipo que la integra; sin la información y orientación que me han facilitado esta investigación no habría sido posible.

Quiero pedir perdón y dar las gracias a mis tres hijos, Nieves, Marcos y Adrián. A ellos quiero dedicar este trabajo; son los que más fuerza me han dado para poder llegar al final de este proyecto y, también, son los que más lo han sufrido. Por todas las horas que no os he dedicado y por vuestro amor y comprensión, espero poder recompensaros y recuperar el tiempo perdido.

A Marcos, mi compañero de vida, siempre a mi lado dispuesto a brindarme su apoyo incondicional y cariño.

Mis agradecimientos a toda mi familia y amigos, en especial, a mi padre y hermano por su incondicional ayuda. A mi madre, porque aunque no lo haya podido ver, estoy segura que habría estado muy orgullosa.



---

## ÍNDICE





<b>Introducción</b> .....	9
1. Elementos que caracterizan a una fundación .....	11
2. Principales aspectos de la contabilidad en las fundaciones .....	13
3. La eficiencia en las fundaciones españolas .....	17
3.1. Importancia de la medición de la eficiencia en las fundaciones.....	17
3.2. Medida de la eficiencia de las fundaciones españolas .....	18
4. Justificación .....	19
5. Objetivos.....	19
6. Estructura .....	20
7. Documentos para tesis doctoral por compendio de publicaciones ....	22
Informe justificativo del doctorando sobre contribución a las publicaciones integradas en la tesis doctoral.....	23
Informe justificativo de la presentación de tesis doctoral bajo el formato de compendio de publicaciones .....	25
Carta de conformidad.....	27
Carta de conformidad.....	29
Declaración de relevancia de la contribución del doctorando .....	31
Declaración de relevancia de la contribución del doctorando .....	33

<b>Capítulo 1. Contextualización del estudio</b> .....	35
1.1. Antecedente al plan de actuación .....	37
1.2. El plan de actuación en la normativa actual.....	39
1.3. Los protectorados ante el plan de actuación .....	40
1.4. Variables para la medida de eficiencia en las fundaciones.....	41
1.5. Análisis de la eficiencia en las fundaciones .....	42
1.6. Metodología empleada .....	44
<b>Capítulo 2. Artículo 1: Las obligaciones contables de las fundaciones y el plan de actuación</b> .....	49
<b>Capítulo 3. Artículo 2: El plan de actuación en las fundaciones: medidas de eficiencia y eficacia</b> .....	53
<b>Capítulo 4. Artículo 3: Determinantes de la eficiencia de las fundaciones españolas</b> .....	57
<b>Índice de calidad de las revistas</b> .....	63
<b>Conclusiones</b> .....	67
<b>Bibliografía</b> .....	77

---

# **INTRODUCCIÓN**



## 1. Elementos que caracterizan a una fundación

Para encontrar una definición de fundación podemos recurrir entre muchas otras a las siguientes fuentes, caracterizadas por su representatividad dentro del sector fundacional: European Foundation Centre (EFC), US Foundation Center, Johns-Hopkins Comparative Non-profit Sector Project, la Asociación Española de Fundaciones y Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de fundaciones.

Dentro del Tercer Sector u organizaciones no lucrativas nos encontramos con las fundaciones, organizaciones con personalidad jurídica propia que no persiguen con sus actuaciones la obtención de lucro para su posterior reparto, sino la realización de actividades de interés general para la sociedad, siguiendo el fin establecido por sus fundadores y para lo que cuentan con un patrimonio propio a cuya titularidad y derechos renuncian sus fundadores a favor de la propia fundación. El llamado sector fundacional se caracteriza en primer lugar por una enorme heterogeneidad de características; así, las actividades que pueden realizar son muy diversas, la financiación puede ser pública pero también pueden obtener recursos de las rentas de su patrimonio, recaudando donaciones privadas, y lo que puede resultar más viable en la actualidad, generando sus propias actividades y completándolas incluso con la realización de actividades mercantiles.

Como se ha referido anteriormente, a estas entidades se adscribe, mediante una renuncia total de los propietarios, un patrimonio para realizar actividades de interés general, y es por ello que disfrutan de ventajas fiscales tanto para sus donantes como para las propias fundaciones. Por tanto, las administraciones públicas vigilan el correcto funcionamiento de las mismas y debido a esta circunstancia las fundaciones están muy legisladas, teniendo enormes deberes en cuanto a la rendición de cuentas se refiere, siendo sus obligaciones mayores que las de las sociedades mercantiles. Para ejercer este control público, la administración se vale de los protectorados y de los registros de fundaciones, y en un futuro próximo también del Consejo Superior de Fundaciones contemplado en la actual Ley de fundaciones y pendiente de creación. Adicionalmente, para el desarrollo de sus actuaciones las fundaciones están gobernadas por un patronato

y deben tener en cuenta su legislación sustantiva, fiscal y contable, de ámbito nacional. Existen, además, diversas comunidades autónomas que han desarrollado su propia legislación; sin embargo, a nivel europeo no existe normativa que homogenice las directrices de las fundaciones europeas.

La descripción de sector y de su evolución se dificulta por la escasez de fuentes de información, si bien con los escasos datos disponibles se puede comprobar que se trata de un sector compuesto por fundaciones relativamente jóvenes y de reducida dimensión, ya que la mayoría de las mismas se crean entre los últimos quince o veinte años, durante los cuales se ha producido un importante desarrollo del sector en España. No obstante, la mayoría son de pequeña dimensión y solo un pequeño porcentaje tiene recursos e infraestructuras realmente importantes; es por ello que se puede afirmar que la inmensa mayoría de las fundaciones españolas tienen un carácter no patrimonial. Es de destacar que a nivel nacional la presencia de las fundaciones se encuentra muy polarizada entre Madrid y Cataluña. Respecto a su entorno europeo, se encuentran entre las que cuentan con una mayor dimensión, tanto por volumen de activos como por gasto medio, apreciándose no obstante una elevada concentración de activos entre las fundaciones de mayor tamaño. Las principales áreas de actividad se reparten entre la educación-investigación, la cultura y el recreo, y los servicios sociales. Adicionalmente, las fundaciones españolas movilizan un número importante de ciudadanos entre beneficiarios y empleados directos, indirectos o voluntarios.

Por tanto, el sector fundacional en España se ha convertido en una parte importante de la economía, tanto en su participación social como en el aspecto cuantitativo. Es por ello que en estos momentos resulta preciso consolidar todo el desarrollo producido, cuestión de suma importancia dado que las fundaciones prestan una serie de servicios a los que a las administraciones públicas les resulta complicado llegar, y no son de interés para el sector privado puro. De ahí que el sector fundacional busque caminos para consolidar todo el desarrollo conseguido hasta ahora, y que las fundaciones se puedan convertir en organizaciones estables cuya situación económica y financiera les permita perdurar en el tiempo.

En este sentido, y pese a que la finalidad de una fundación no es la maximizar el beneficio para unos accionistas, el hecho de estar muy atenta a conseguir un equilibrio económico identificando posibles oportunidades que puedan contribuir a su autofinanciación, o incluso obtener cierta rentabilidad en determinadas actividades que le permita sostener actividades deficitarias, junto con la maximización del impacto conseguido con cada una de sus acciones, podría contribuir a su consolidación y estabilidad. Para ello resulta conveniente que las fundaciones desarrollen sus propias herramientas para la generación de fuentes de financiación de una manera activa, dinamizando por parte de los responsables de gestión su propia capacidad de generación de ingresos, que contribuyan a las actividades del objeto fundacional. Así por ejemplo, esta generación activa de rentas podría proceder de la captación de fondos/subvenciones en concurrencia competitiva, de prestación de servicios y de un adecuado control de costes que permita realizar más acciones. En definitiva, se trata de que las fundaciones sean eficientes y eficaces en el desarrollo de sus actuaciones.

## **2. Principales aspectos de la contabilidad en las fundaciones**

Las obligaciones contables que actualmente tienen las fundaciones españolas, así como la información contenida en el modelo de plan de actuación exigido por la actual Ley 50/2002 de fundaciones, se recogen en el 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.

Las fundaciones españolas están aplicando actualmente un modelo contable muy cercano al utilizado en el mundo empresarial, a excepción de la cuenta de resultados y del plan de actuación, incrementándose en este último el nivel de exigencia para estas organizaciones frente a las sociedades mercantiles, e incluso frente al resto de fundaciones europeas, dejándolas si cabe más cerca de las administraciones públicas y del control de gestión.

Desde las escasas investigaciones existentes se observa una aceptación más o menos condicionada de las actuales normas contables. Está por ver los pros y

contras que los profesionales y académicos pondrán de manifiesto en cuanto a las mismas y al propio modelo de plan de actuación.

En España, la importancia de las fundaciones a nivel contable hasta los 90 fue prácticamente nula, dado que hasta ese momento muchas de ellas ni siquiera llevaban un sistema contable de partida doble, ciñéndose sus registros contables únicamente a entradas y salidas de tesorería. De hecho, la práctica totalidad de la bibliografía encontrada en materia contable es relativamente reciente.

La primera adaptación sectorial del Plan General de Contabilidad vio la luz en 1998<sup>1</sup>, quedando más que justificada por las especiales características de estas entidades. Sin embargo, y en opinión de Rúa (2011), el desarrollo de la contabilidad de las fundaciones en España no ha sido quizás el más adecuado, ya que se cometió el error de tomar como modelo contable el de las entidades mercantiles y aplicarlo a entidades que no lo son. Además, se entendió insuficiente la información económico-financiera del modelo empresarial y la normativa sustantiva de fundaciones recargó los requisitos de información a presentar, y lo que es peor, utilizó determinada terminología no adaptada a las peculiaridades de las fundaciones. Todo ello no supuso un aumento de transparencia en la información de estas entidades sino una acumulación de información en algunas ocasiones inconexa, de gran complicación en su elaboración y de poca utilidad para sus usuarios.

Resulta importante señalar que las obligaciones contables de las fundaciones vienen impuestas por su legislación sustantiva y no por el Código de Comercio. La Ley 30/1994 fue la primera norma que dio paso a la actual Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de fundaciones, que, entre otras mejoras, pretendió simplificar los trámites administrativos de carácter económico-financiero, sobre todo para las fundaciones de menor tamaño, el control del Protectorado y reformar el régimen de organización y funcionamiento del Patronato.

---

<sup>1</sup> 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 normas de información presupuestaria.



Como consecuencia de la reforma legislativa de las fundaciones y del proceso de convergencia internacional y europeo en materia contable, se aprobaron mediante Real Decreto las actuales normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las Entidades Sin Fines Lucrativos y el modelo de plan de actuación de las fundaciones de competencia estatal y asociaciones declaradas de utilidad pública (PGCESFL 2011). Entró en vigor a partir del 1 de enero de 2012 y resultó de aplicación a los ejercicios económicos iniciados desde 2012. Es importante destacar que se trata de un Real Decreto, al igual que el Plan General de Contabilidad (PGC); por tanto, tiene el mismo rango legal y supone un desarrollo del mismo. Este Real Decreto contiene exclusivamente las operaciones específicas realizadas por este tipo de entidades. Es por ello que fueron publicados textos refundidos en las Resoluciones de 26 de marzo 2013 por las que el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) aprueba el Plan de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Entidades Sin Fines Lucrativos (PCPMESFL 2013) y el Plan de Contabilidad de las Entidades Sin Fines Lucrativos (PCESFL 2013), facilitando así que definitivamente todas las entidades sin fines lucrativos (ESFL) tengan un marco contable único con todos los elementos necesarios para el registro contable de las operaciones que puedan realizar. Adicionalmente, resulta importante remarcar que la actual Ley 50/2002 no ha sufrido ninguna reforma para adaptarse a las normas internacionales, cuestión que sería de desear para solventar algunas incongruencias y dificultades en su correcta aplicación<sup>2</sup>.

Esta normativa es de aplicación obligatoria para todas las fundaciones de competencia estatal y asociaciones declaradas de utilidad pública, aunque de manera voluntaria puede ser utilizada, con carácter general, por todas las entidades sin fines lucrativos<sup>3</sup>. En cuanto a su aplicación al resto de entidades del Tercer Sector, no debemos olvidar que la norma se ha elaborado pensando en

---

<sup>2</sup> Por ejemplo, los límites para realizar auditoría no están actualizados.

<sup>3</sup> La legislación de las asociaciones no declaradas de utilidad pública exige que se lleve una contabilidad conducente a expresar la imagen fiel del patrimonio y de sus resultados, pero no indica unos estados contables concretos; sin embargo, para la consecución de la citada imagen fiel sería conveniente la elaboración de estados contables y, lógicamente, esta normativa resulta en este caso la más adecuada.

cualquier entidad sin fin lucrativo, por lo que si una determinada entidad elabora estados contables, bien de forma obligatoria en aplicación de su normativa sustantiva, o bien de una forma voluntaria, sería deseable la aplicación de la nueva norma contable. Esta normativa será también de aplicación a todas las fundaciones de ámbito autonómico, salvo las catalanas, dado que éstas cuentan con un plan de contabilidad específico para las de naturaleza privada<sup>4</sup>. Las leyes de fundaciones autonómicas existentes remiten para la elaboración de las cuentas a los modelos, normas y criterios establecidos en la adaptación sectorial del Plan General Contable para las entidades sin fines lucrativos o a la legislación sectorial aplicable, por lo que este Real Decreto será también de aplicación a las fundaciones de ámbito autonómico.

Además, la Ley de Fundaciones prevé un modelo simplificado de contabilidad para microfundaciones<sup>5</sup>, modelo que está pendiente de desarrollo reglamentario y sobre el cual de momento no se tiene ningún tipo de noticia. Dado el tiempo que se ha demostrado como necesario para el desarrollo, revisión, aprobación y publicación de las normativas contables actuales, es de esperar que pase un tiempo considerable hasta tener disponible dicho modelo simplificado de contabilidad. Actualmente, el PCPMESFL 2013 ya contempla un modelo de memoria simplificado para fundaciones que apliquen los criterios de microentidades. Sin lugar a dudas, sería una ventaja que se amplíe la relación de criterios simplificados para facilitar que las microentidades puedan acogerse a un modelo de cuentas anuales simplificado, reduciendo significativamente la información a elaborar y, por tanto, facilitando la aplicación de la norma contable. Es importante no perder de vista el hecho de que el 41,7% de las fundaciones tienen un tamaño muy pequeño, ya que sus ingresos están entre 30.000 y 500.000 euros (Rubio et al., 2014), y que por ello el cumplimiento de obligaciones

---

<sup>4</sup> Decreto 259/2008, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el Plan de contabilidad de las fundaciones y las asociaciones sujetas a la legislación de la Generalidad de Cataluña. Decreto 125/2010, de 14 de septiembre, de modificación del Plan de contabilidad de las fundaciones y las asociaciones sujetas a la legislación de la Generalidad de Cataluña, aprobado por el Decreto 259/2008, de 23 de diciembre.

<sup>5</sup> Artículo 25.4. de la Ley 50/2002.

contables y la formulación de las propias cuentas anuales les supone un esfuerzo considerable.

### **3. La eficiencia en las fundaciones españolas**

#### **3.1. Importancia de la medición de la eficiencia en las fundaciones**

En la sociedad se generan una serie de demandas que ni el sector público ni el sector privado atienden, ya sea por razones económicas o por falta de capacidad de gestión. Las fundaciones, junto a otras instituciones del Tercer Sector, desarrollan un importante papel en este sentido, dando respuesta a ciertas necesidades sociales y proporcionando por tanto un ahorro al sector público. Adicionalmente, teniendo en cuenta un contexto como el actual y el papel que las fundaciones ocupan en la sociedad, se justifica el análisis de su eficiencia, resultando imprescindible conocer si los recursos disponibles son convenientemente destinados a su finalidad. De acuerdo con Dorta y León (2008), la información económico-financiera y la divulgación de la misma tiene un papel legitimador ante la sociedad para las fundaciones, junto al impacto social y económico que éstas producen. Por tanto, la medida del rendimiento de una fundación mediante la determinación de si la aplicación de sus recursos económicos es la adecuada para conseguir su objetivo productivo resulta más que necesaria. Asimismo, puede resultar de gran utilidad determinar cuáles son los factores que contribuyen favorablemente a la eficiencia en este tipo de organizaciones.

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 conscientes de dichos resultados, se han realizado investigaciones en múltiples organizaciones para desarrollar enfoques comunes de análisis de resultados y medición del impacto, como por ejemplo Kramer et al. (2009), con el propósito de cambiar la visión y eficiencia en el sector de las ESFL. También se pueden 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.

En el ámbito nacional, AECA (Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas) (2010) indica que la información económico-financiera de las ESFL debe permitir a sus usuarios apreciar la eficacia y eficiencia en la gestión de la entidad, definiendo ambos términos como la culminación de proyectos y programas en función de las fuentes de financiación obtenidos, quedando, por tanto, latente la importancia que la eficiencia tiene para estas entidades.

### **3.2. Medida de la eficiencia de las fundaciones españolas**

Partiendo de las reflexiones anteriores, hemos creído necesario evaluar el nivel de eficiencia de las fundaciones españolas en un periodo de tiempo determinado (2008-2010), así como la identificación de un grupo de determinantes de la misma seleccionado siguiendo la literatura.

El periodo objeto de estudio coincide con los años de mayor intensidad de la crisis en España, a la que no han resultado ajenas las propias fundaciones y cuyas consecuencias comienzan a ser visibles en 2012. Así, según Rubio et al. (2014), se estima que hasta 2012 desaparecieron en torno a 1.000 fundaciones con algún tipo de actividad, lo que significa que han desaparecido más de un 10% del universo fundacional en España. Los autores atribuyen tal reducción a dos hechos significativos: el proceso de consolidación de las administraciones públicas, que provocó una extinción o reagrupación de fundaciones públicas y, en segundo lugar, el impacto directo de la crisis en el sector fundacional.

Las fundaciones españolas se han visto obligadas en los últimos años a atender un mayor número de beneficiarios con menores recursos tanto públicos como privados. Así, el número de beneficiarios directos netos de las fundaciones españolas ha aumentado en un 60%, pasando de 17,8 millones en 2008 a 28,62

millones en 2010, lo que indica la relevancia de su impacto social y el esfuerzo realizado durante el periodo objeto de estudio. Sin embargo, en 2012 el número de beneficiarios comienza a decaer, vislumbrándose el agotamiento del sector fundacional. Sin embargo, esta tendencia no se muestra para los ingresos en la misma proporción (Rubio et al., 2014).

El escenario descrito junto al papel crítico que las fundaciones juegan en la sociedad, motivan la necesidad e importancia de una gestión óptima para alcanzar sus objetivos, o incluso para mantener su propia viabilidad, lo que refuerza el interés del presente estudio sobre la eficiencia de este tipo de organizaciones así como del análisis de determinantes de la misma.

#### **4. Justificación**

Esta Tesis Doctoral se presenta bajo el formato de compendio de publicaciones ya que todas ellas han sido desarrolladas bajo un criterio de unidad científica. Esta consideración se fundamenta en el hecho de que se trata de una única área de investigación: el análisis del modelo de plan de actuación en las fundaciones y partiendo de su contenido, el estudio de la eficiencia de las fundaciones españolas. En segundo lugar, los elementos de recogida de información empleados para la investigación son comunes en las tres publicaciones.

Por último, además de unidad entre ellos, existe también complementariedad, ya que, como se tendrá ocasión de comprobar, los artículos presentan enfoques, análisis y resultados que permiten al ser abordados como un todo abarcar las cuestiones objeto de estudio desde una perspectiva completa y compleja.

#### **5. Objetivos**

El objetivo general de esta investigación es contribuir a la generación de conocimiento en torno a la eficiencia del sector fundacional, centrado fundamentalmente en su sistema contable y más concretamente en el plan de actuación. De manera más específica, las publicaciones de esta Tesis Doctoral persiguen dar respuesta a los siguientes planteamientos:

- Análisis, también 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 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 sean homogéneas y comparables 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.

- Evaluación del rendimiento de las fundaciones españolas mediante el uso de variables incluidas en sus cuentas anuales y en su plan de actuación.

- Identificación de los determinantes que condicionan la eficiencia de las fundaciones españolas.

## **6. Estructura**

Esta Tesis Doctoral, que se presenta bajo el título “*Utilidad de la información contable y del plan de actuación en las fundaciones*”, adopta el formato de compendio de publicaciones, de conformidad con lo establecido en el artículo 11.6 del Real Decreto 99/2011, de 28 de enero, por el que se regulan las enseñanzas oficiales de doctorado. El desarrollo de esta Tesis Doctoral sigue la siguiente estructura. En esta introducción, además de encuadrar, justificar y señalar los objetivos de la investigación, se incluye la documentación exigida en el

Reglamento por el que se regulan los estudios universitarios oficiales de Máster y Doctorado de la Universidad de Murcia, aprobado en Consejo de Gobierno de 23 de mayo de 2008 y modificado en sesiones de 18 de diciembre de 2008 y 6 de julio de 2009.

En el capítulo primero se realiza una contextualización de los trabajos presentados, bajo un criterio de unidad científica. En primer lugar, se hace una revisión de la literatura que dio pie al abordaje de las cuestiones objeto de esta Tesis y que resumen las publicaciones integradas en el compendio; en segundo lugar se ofrecen las notas metodológicas de los diferentes artículos.

A continuación, en el capítulo segundo, se aborda el artículo "*Las obligaciones contables de las fundaciones y el plan de actuación*", publicado en Revista Española del Tercer Sector (nº 34, pp. 89-122, 2016).

El capítulo tercero incluye el artículo titulado "*El plan de actuación en las fundaciones: medidas de eficiencia y eficacia*", publicado por CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa (nº 79, pp. 167-192, 2013).

El capítulo cuarto cierra el compendio de publicaciones con el tercer artículo, "*Determinantes de la eficiencia en las fundaciones españolas*", aceptado para ser publicado en Revista de Contabilidad-Spanish Accounting Review.

A continuación, se incluyen las referencias relacionadas con la calidad e impacto de las revistas en que se han publicado o se van a publicar los artículos integrados en este compendio.

Finalmente, se abordan las conclusiones que pueden extraerse en función de los objetivos y cuestiones de investigación planteadas, considerando implicaciones tanto en el ámbito académico y profesional como para las administraciones públicas.

Por último, se encuentra la bibliografía empleada para elaborar la Tesis Doctoral, incluida las citadas en los artículos y, por tanto, debidamente referenciada en el texto de los propios artículos.

## **7. Documentos para tesis doctoral por compendio de publicaciones**

En este punto se incluye toda la documentación requerida para la presentación de esta Tesis Doctoral bajo el formato de compendio de publicaciones.

### **RELACIÓN DE DOCUMENTOS PARA TESIS DOCTORAL POR COMPENDIO DE ARTÍCULOS**

**DOCUMENTO 1.** Informe del doctorando

**DOCUMENTO 2.** Informe del director

**DOCUMENTO 3.** Carta de conformidad y compromiso del Dr. D. Bernardino Benito López

**DOCUMENTO 4.** Carta de conformidad y compromiso del Dr. D. José Solana Ibáñez

**DOCUMENTO 5.** Declaración de relevancia del Dr. D. Bernardino Benito López

**DOCUMENTO 6.** Declaración de relevancia del Dr. D. José Solana Ibáñez



## **INFORME JUSTIFICATIVO DEL DOCTORANDO SOBRE CONTRIBUCIÓN A LAS PUBLICACIONES INTEGRADAS EN LA TESIS DOCTORAL**

Dña. Nieves Ibáñez Carpena, a efectos de obtención de la autorización de la Comisión General de Doctorado para la presentación de la Tesis Doctoral “*Utilidad de la información contable y del plan de actuación en las fundaciones*”, justifica su contribución a las publicaciones que la integran, en los aspectos que se detallan a continuación, con el aval de su Director, D. Bernardino Benito López.

### **ARTÍCULO nº 1.**

*Benito-López, B. & Ibáñez-Carpena, M.N. (2016). Las obligaciones contables de las fundaciones y el plan de actuación. Revista Española del Tercer Sector, n<sup>a</sup> 34, pp. 89-122.*

- Contextualización teórica y análisis del estado de la cuestión.
- Proceso de construcción de las cuestiones a analizar y recopilación de la información.
- Desarrollo del análisis de la información obtenida.
- Interpretación de resultados y confección de propuestas.
- Elaboración de conclusiones.

### **ARTÍCULO nº 2.**

*Benito-López, B. & Ibáñez-Carpena, M.N. (2013). El plan de actuación en las fundaciones: medidas de eficiencia y eficacia. CIRIEC-España. Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa, nº 79, pp. 167-192.*

- Contextualización teórica y análisis del estado de la cuestión.
- Proceso de construcción de las cuestiones a analizar y recopilación de la información.
- Desarrollo del análisis de la información obtenida.
- Interpretación de resultados y confección de propuestas.

### ARTÍCULO nº 3.

*Benito-López, B.; Solana Ibáñez, J. & Ibáñez-Carpena, M.N. (aceptado en 2016 y pendiente de publicación en 2017). Determinantes de la eficiencia en las fundaciones españolas. Revista de Contabilidad - Spanish Accounting Review.*

- Contextualización teórica y análisis del estado de la cuestión.
- Proceso de construcción de las cuestiones a analizar, recopilación y depuración de la información.
- Interpretación de resultados y confección de propuestas.
- Elaboración de conclusiones.

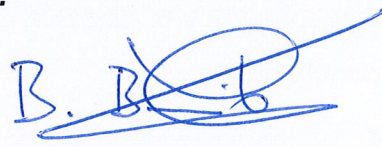
Murcia, a 10 de febrero de 2017

El doctorando



~~Nieves Ibáñez Carpena~~

**Con el visto bueno del Director:**



Bernardino Benito López

## **INFORME JUSTIFICATIVO DE LA PRESENTACIÓN DE TESIS DOCTORAL BAJO EL FORMATO DE COMPENDIO DE PUBLICACIONES**

D. Bernardino Benito López, en calidad de director de la Tesis Doctoral presentada por Nieves Ibáñez Carpena, bajo el título "Utilidad de la información contable y del plan de actuación en las fundaciones", justifica su presentación bajo el formato de compendio de publicaciones en el hecho de que todas ellas se han desarrollado bajo un criterio de unidad científica, lo que se fundamenta en los siguientes extremos:

1º.- Todas ellas abordan una única área de investigación: el análisis del modelo de plan de actuación en las fundaciones y partiendo de su contenido, el estudio de la eficiencia de las fundaciones españolas.

2º.- La base de datos, así como los elementos de recogida de información empleados para la investigación, son comunes a las tres publicaciones.

3º.- El enfoque, análisis y resultados de las publicaciones permiten un abordaje complejo de la cuestión objeto de estudio desde una perspectiva completa y compleja.

Murcia, a 10 de febrero de 2017



Bernardino Benito López



## CARTA DE CONFORMIDAD

D. Bernardino Benito López, profesor del Departamento de Economía Financiera y Contabilidad de la Universidad de Murcia, a efectos de la presentación por parte de Nieves Ibáñez Carpena de su Tesis Doctoral bajo el título "*Utilidad de la información contable y del plan de actuación en las fundaciones*", dirigida por el profesor D. Bernardino Benito López, y en lo que respecta a la siguiente relación de artículos de los que es coautor:

- Benito-López, B. & Ibáñez-Carpena, M.N. (2016). *Las obligaciones contables de las fundaciones y el plan de actuación. Revista Española del Tercer Sector*, n<sup>o</sup> 34, pp. 89-122.
- Benito-López, B. & Ibáñez-Carpena, M.N. (2013). *El plan de actuación en las fundaciones: medidas de eficiencia y eficacia. CIRIEC-España. Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, n<sup>o</sup> 79, pp. 167-192.
- Benito-López, B.; Solana Ibáñez, J. & Ibáñez-Carpena, M.N. (aceptado en 2016 y pendiente de publicación en 2017). *Determinantes de la eficiencia en las fundaciones españolas. Revista de Contabilidad - Spanish Accounting Review*.

## MANIFIESTA

1º. Su conformidad para que dichos artículos sean presentados por el doctorando Nieves Ibáñez Carpena como parte integrante de su Tesis Doctoral por compendio de publicaciones.

2º. Su compromiso de no presentar los artículos incluidos en la relación anterior como parte de otra Tesis Doctoral.

Murcia, a 10 de febrero de 2017



Bernardino Benito López



## CARTA DE CONFORMIDAD

**D. José Solana Ibáñez**, profesor del Departamento de Ciencias Económicas y Jurídicas del Centro Universitario de la Defensa-Academia General del Aire, a efectos de la presentación por parte de Nieves Ibáñez Carpena de su Tesis Doctoral bajo el título "*Utilidad de la información contable y del plan de actuación en las fundaciones*", dirigida por el profesor D. Bernardino Benito López, y en lo que respecta al siguiente artículo del que es coautor:

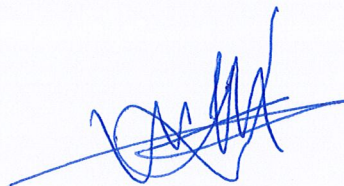
- *Benito-López, B.; Solana Ibáñez, J. & Ibáñez-Carpena, M.N. (aceptado en 2016 y pendiente de publicación en 2017). Determinantes de la eficiencia de las fundaciones españolas. Revista de Contabilidad - Spanish Accounting Review.*

## MANIFIESTA

1º. Su conformidad para que dicho artículo sea presentado por el doctorando Nieves Ibáñez Carpena como parte integrante de su Tesis Doctoral por compendio de publicaciones.

2º. Su compromiso de no presentar el artículo incluido en la relación anterior como parte de otra Tesis Doctoral.

Murcia, a 10 de febrero de 2017



José Solana Ibáñez





## DECLARACIÓN DE RELEVANCIA DE LA CONTRIBUCIÓN DEL DOCTORANDO

D. Bernardino Benito López, profesor del Departamento de Economía Financiera y Contabilidad de la Universidad de Murcia, a efectos de la presentación por parte de Nieves Ibáñez Carpena de su Tesis Doctoral bajo el título “*Información contable y plan de actuación en las fundaciones*”, dirigida por el profesor D. Bernardino Benito López, y en lo que respecta a la siguiente relación de artículos de los que es coautor:

- Benito-López, B. & Ibáñez-Carpena, M.N. (2016). *Las obligaciones contables de las fundaciones y el plan de actuación*. *Revista Española del Tercer Sector*, n<sup>o</sup> 34, pp. 89-122.
- Benito-López, B. & Ibáñez-Carpena, M.N. (2013). *El plan de actuación en las fundaciones: medidas de eficiencia y eficacia*. CIRIEC-España. *Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, n<sup>o</sup> 79, pp. 167-192.
- Benito-López, B.; Solana Ibáñez, J. & Ibáñez-Carpena, M.N. (aceptado en 2016 y pendiente de publicación en 2017). *Determinantes de la eficiencia de las fundaciones españolas*. *Revista de Contabilidad - Spanish Accounting Review*.

### DECLARA

Que la contribución del doctorando ha sido relevante durante todas las etapas del proceso de investigación cuyos resultados han quedado plasmados en la presente relación de artículos de su coautoría.

Murcia, a 10 de febrero de 2017



Bernardino Benito López



## DECLARACIÓN DE RELEVANCIA DE LA CONTRIBUCIÓN DEL DOCTORANDO

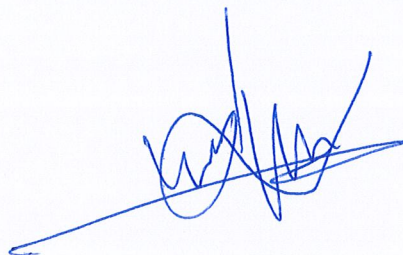
**D. José Solana Ibáñez**, profesor del Departamento de Ciencias Económicas y Jurídicas del Centro Universitario de la Defensa-Academia General del Aire, a efectos de la presentación por parte de Nieves Ibáñez Carpena de su Tesis Doctoral bajo el título "*Utilidad de la información contable y del plan de actuación en las fundaciones*", dirigida por el profesor D. Bernardino Benito López, y en lo que respecta al siguiente artículo del que es coautor:

- *Benito-López, B.; Solana Ibáñez, J. & Ibáñez-Carpena, M.N. (aceptado en 2016 y pendiente de publicación en 2017). Determinantes de la eficiencia de las fundaciones españolas. Revista de Contabilidad - Spanish Accounting Review.*

### DECLARA

Que la contribución del doctorando ha sido relevante durante todas las etapas del proceso de investigación cuyos resultados han quedado plasmados en el artículo de su coautoría.

Murcia, a 10 de febrero de 2017



José Solana Ibáñez



---

## **CAPÍTULO 1**

# **CONTEXTUALIZACIÓN DEL ESTUDIO**



## 1.1. 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 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.

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.

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 misma 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.

## **1.2. El plan de actuación en la normativa actual**

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.

### 1.3. Los protectorados ante el plan de actuación

Los protectorados 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 la página web de la Asociación Española de Fundaciones aparecen relacionados los protectorados existentes, divididos en dos grupos, quince protectorados de ámbito nacional y cuarenta y ocho de ámbito autonómico.

Al 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 se encuentra la información recogida en la tabla 1:

**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>	

Fuente: elaboración propia

Se observa 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 se le añade la conclusión expuesta en el apartado anterior acerca de que el PGC ESFL 2011 se ha limitado a anexar un modelo de plan de actuación, es decir, no han desarrollado unas normas para su elaboración, 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.

#### **1.4. Variables para la medida de eficiencia en las fundaciones**

La información básica que contiene este plan de actuación consiste en una descripción de las actividades a realizar, una cuantificación de los recursos humanos a emplear, el número de beneficiarios esperados, objetivos e indicadores, detalle de gastos previstos (recursos económicos a emplear) e ingresos previstos (recursos económicos a obtener). Esta información, junto con la contenida en el apartado correspondiente a la actividad de la entidad, aporta cuantificación de determinadas variables que abren grandes posibilidades en el ámbito de las medidas de eficiencia en las fundaciones españolas.

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 amplían y complementan la información disponible hasta ahora en las cuentas anuales, y se hace posible plantear medidas y análisis de eficiencia muy interesantes. 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 o la participación de voluntarios.

## 1.5. Análisis de la eficiencia en las fundaciones

Al contrario que el sector empresarial, el sector no lucrativo cuenta con escasos estudios que centren su atención en el análisis de la eficiencia: Callen et al. (2003); Herranz (2005); González y Cañadas (2005); Steingrüber y Larsson (2006) o Kramer et al. (2009), entre otros. Esta situación puede estar motivada por la falta de datos disponibles y por las propias características del sector, en el que la medición del desempeño a través del resultado económico carece de sentido por su carácter no lucrativo. Este escenario pone de relieve la necesidad de estudios que faciliten métodos alternativos orientados hacia la medición y análisis de la eficiencia.

Adicionalmente, son todavía más inusuales los estudios empíricos que apliquen la metodología del Análisis Envolvente de Datos (Data Envelopment Analysis, DEA) al análisis de la eficiencia de ESFL, destacando los trabajos de Fuentelsaz et al. (1998), García-Cebrián y Marcuello (2007), Golden et al. (2012) y Guzmán et al. (2013). Si observamos únicamente los estudios sobre eficiencia exclusivos para fundaciones, la escasez es todavía mayor. A este respecto se ha de mencionar que en González y Rúa (2007), Rey (2007) y De Andrés et al. (2009), se realiza un análisis de la eficiencia en la gestión de las fundaciones centrándose fundamentalmente en el uso de indicadores.

Más concretamente, González y Rúa (2007) elaboran un estudio empírico utilizando información contable externa, balance y cuenta de resultados, de fundaciones culturales y docentes, aplicando la metodología de datos de panel. Los resultados obtenidos no presentan la suficiente significación estadística, concluyendo la necesidad de utilizar indicadores de gestión, cuantitativos, y sociales, es decir, información extracontable. Asimismo, ponen de manifiesto que los ingresos lucrativos ayudan a mejorar la eficiencia de las fundaciones, ya que, al prescindir de ellos, la gestión se vuelve menos eficiente o más volátil su resultado. Además, si la entidad obtiene un excedente positivo y no lo destina en el ejercicio siguiente a inversiones de su actividad, tanto dicho excedente como los incrementos en dotación y pasivo fijo son destinados a activos financieros, por lo

que proponen al legislador limitar el volumen de inversiones financieras de estas entidades, evitando así que puedan convertirse en gestoras de fondos “encubiertas”.

En Rey (2007) se realiza un análisis del debate que se mantiene desde hace bastantes años en foros profesionales y académicos sobre la conveniencia de medir el desempeño organizativo y el impacto social de las fundaciones y las fórmulas alternativas para conseguirlo. Para ello, el autor recopila y analiza desde un perspectiva teórica un amplio repertorio de alternativas evaluadoras para las fundaciones, poniendo finalmente de manifiesto que no se ha llegado a ninguna metodología y práctica de gestión sistemática para la mayor parte de estas organizaciones.

Finalmente De Andrés et al. (2009) realizan un estudio empírico bajo el modelo Tobit, con una muestra de fundaciones españolas, al objeto de identificar aquellas características de la composición del patronato de una fundación determinantes para su nivel de eficiencia. Los autores concluyen que son similares en la mayoría de aspectos a los del Consejo de Administración de las organizaciones mercantiles.

Si nos centramos exclusivamente en la metodología DEA, hasta la fecha de redacción de este artículo (octubre de 2016) solo hemos encontrado publicados dos estudios sobre la eficiencia de las fundaciones españolas, desarrollados por los mismos autores y centrados en las fundaciones de tipo asistencial: Martínez y Guzmán (2010, 2014). En el primer estudio se realiza un análisis de eficiencia y productividad de las fundaciones de tipo asistencial con domicilio social en la Región de Murcia para el periodo 2000-2004. Para ello aplican un modelo DEA básico de tipo radial, el conocido como modelo CCR de orientación input, así como los índices de productividad total de Malmquist según la propuesta de Färe et al. (1994).

Posteriormente, en el trabajo del año 2014, los autores evalúan de nuevo el rendimiento para las fundaciones de tipo asistencial, pero de ámbito estatal, para el período 2008-2009. Como principal novedad analizan mediante una regresión la

posible asociación de la eficiencia alcanzada con covariables tales como tamaño, liquidez, endeudamiento y antigüedad. Como principal limitación se señala el reducido espacio temporal examinado así como la limitación de la propia muestra, por lo que los resultados obtenidos requieren ser validados en pro de su representatividad para el sector fundacional en su conjunto.

Metodológicamente, por tanto, ninguno de los trabajos precedentes ha aplicado una propuesta análoga a la del presente trabajo. El carácter determinista de los modelos DEA de tipo radial plantea diversos problemas como, por ejemplo, un sesgo inherente en los coeficientes de eficiencia estimados. Por otro lado, el análisis de determinantes de eficiencia resulta también crucial para la inclusión de variables no discrecionales que pueden afectar a la eficiencia de cierta fundación.

## **1.6. Metodología empleada**

Conforme al análisis del estado de la cuestión y para dar respuesta a las preguntas de investigación que se han señalado en la introducción, se ha trabajado con diferentes fuentes de información y muestras de datos para cada uno de los tres artículos. Sin embargo, las diferentes informaciones y datos analizados así como la cronología de su tratamiento presentan una coherencia y secuencia de etapas que permiten ir profundizando y construyendo las conclusiones de esta Tesis Doctoral.

Se ha seleccionado y clasificado la información pública disponible sobre el sector fundacional, recurriendo para ello a diferentes repositorios de información. Con dicha información se ha realizado en primer lugar un estudio teórico del marco legal contable de las fundaciones en España, concretamente sobre su evolución, normativa actual, ámbito de aplicación y entorno europeo. Se ha procedido en segundo lugar a profundizar en mayor medida sobre la información contenida en el modelo de plan de actuación, analizando su coherencia con la información contable de las cuentas anuales e identificando las posibles lagunas con las que se pueden encontrar las fundaciones tanto en el momento de su elaboración, como en el de su liquidación.

Se ha identificado 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. Para ello se concreta 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). Se procede a visitar las correspondientes web, con el objeto de identificar las informaciones comentadas y realizando registro de las mismas, con el propósito de desarrollar posteriormente un estudio en mayor profundidad sobre su contenido.

La obtención de datos para la realización del nuestro estudio empírico ha sido posible gracias a la colaboración de la AEF, que facilitó la información disponible en sus bases de datos para los ejercicios 2008, 2009 y 2010, compuesta por una población de 13.962 fundaciones. Dicha información proviene tanto de las cuentas anuales como del plan de actuación. La fase de recopilación resultó compleja y dilatada; algunas fundaciones facilitaron la información a la AEF mediante el uso de formularios web; en otros casos los datos fueron completados por la propia AEF con la información aportada desde los diferentes registros nacionales y autonómicos. En cualquier caso, resulta importante aclarar que la información tratada corresponde a datos efectivamente realizados por cada una de las fundaciones, y no los previstos. A continuación se procedió a depurar dicha información, en primer lugar seleccionando los siguientes registros por cada una de las fundaciones y año: fecha de constitución, voluntariado, número de patronos, número de patronos por razón del cargo, dotación fundacional, total de activo, total de gastos, número de empleados, remuneración de los asalariados, número de beneficiarios, total de ingresos, y excedente. Posteriormente se descartaron aquellas fundaciones de las que no se disponía de alguno de los citados datos para los tres ejercicios objeto de estudio, resultando finalmente y de forma sorprendente, por lo reducido del número, un total de 98 fundaciones.

Tras el análisis de las diferentes ventajas e inconvenientes que presentan las

variables relacionadas y partiendo de la información disponible en las cuentas anuales y en el plan de actuación de una fundación, así como de estudios anteriores sobre eficiencia en fundaciones, se procede a seleccionar los diferentes inputs y outputs considerados en el estudio empírico.

Inputs:

Dotación = Dotación fundacional

Activo = Total de Activo

Gasto = Total de gasto

Empleados = Número de empleados

Outputs:

Beneficiarios = Número de beneficiarios o destinatarios directos atendidos

Ingresos = Total de ingresos

Posteriormente se procede a obtener los coeficientes de eficiencia bajo varios supuestos y para cada una de las fundaciones que componen la muestra, según el modelo DEA con orientación input, es decir, se pone el énfasis en la minimización del input dado el nivel de outputs alcanzado por una fundación; se preguntará en cuánto podría reducirse el empleo de inputs. Los cálculos han sido realizados con FEAR 2.01 desarrollado por Wilson (2008) con el paquete estadístico R6.

Se elige la técnica no paramétrica DEA como metodología para el análisis de eficiencia de las fundaciones españolas debido a que esta especialmente indicada para el estudio de organizaciones cuyo objetivo no es la maximización del beneficio, lo que permite la evaluación de la eficiencia con diferentes inputs y outputs, tanto cuantitativos como cualitativos.

De manera previa a los cálculos de los coeficientes de eficiencia se realiza un análisis de outliers con el objetivo de depurar los datos sobre los que plantear el estudio empírico, y así garantizar la idoneidad de la muestra.

Una vez determinado el nivel de eficiencia de las fundaciones españolas para el periodo objeto de estudio se procede a abordar el problema de cómo mejorar

---

<sup>6</sup> En consecuencia, la eficiencia se mide en términos de la función de distancia Shephard, recíproco de la medidas de eficiencia Farrell (1957).



dicho nivel, planteando unas hipótesis de partida a contrastar. La metodología de apoyo se basa en el análisis de determinantes de la eficiencia de las fundaciones durante el periodo 2008-2010 mediante el procedimiento bietápico de Simar y Wilson (2007).



---

## **CAPÍTULO 2**

### **ARTÍCULO 1: LAS OBLIGACIONES CONTABLES DE LAS FUNDACIONES Y EL PLAN DE ACTUACIÓN**



**ARTÍCULO N<sup>o</sup>1**

**Título:** Las obligaciones contables de las fundaciones y el plan de actuación.

**Autores:**

Bernardino Benito López

M<sup>a</sup> Nieves Ibáñez Carpena

**Revista:** Revista Española del Tercer Sector. 2016 No 34. ISSN: 1886-0400. Madrid (pp. 89-122).

**Resumen:** Este artículo aborda el análisis de las normas contables que actualmente deben tener en cuenta las fundaciones españolas así como la información contenida en el modelo de plan de actuación exigido por la actual Ley 50/2002 de Fundaciones, el cual ha sido normalizado en el Plan General de Contabilidad de Entidades sin Fines Lucrativos y en el Plan de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Entidades sin Fines Lucrativos.

Se ha observado que las fundaciones aplican un modelo contable muy cercano al utilizado en el mundo empresarial, a excepción de la cuenta de resultados y del plan de actuación. Igualmente, se comprueba la poca profundidad que se le dedica a este último documento, poniéndose de manifiesto las dificultades con las que las fundaciones se encuentran a la hora de interpretar el modelo propuesto por el legislador.

[URL:https://www.accioncontraelhambre.org/es/que-hacemos/publicaciones?type=8](https://www.accioncontraelhambre.org/es/que-hacemos/publicaciones?type=8)



---

## **CAPÍTULO 3**

### **ARTÍCULO 2: EL PLAN DE ACTUACIÓN EN LAS FUNDACIONES: MEDIDAS DE EFICIENCIA Y EFICACIA**





**ARTÍCULO Nº2****Título:** El plan de actuación en las fundaciones: medidas de eficiencia y eficacia.**Autores:**

Bernardino Benito López

M<sup>a</sup> Nieves Ibáñez Carpena**Revista:** CIRIEC-España. Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa, Nº79 (2013). ISBN: 978-84-941260-5-5. Valencia (pp. 167-192).**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.

**URL:**[http://www.ciriecvestiaeconomia.es/banco/CIRIEC\\_7907\\_Ibanez\\_y\\_Benito.pdf](http://www.ciriecvestiaeconomia.es/banco/CIRIEC_7907_Ibanez_y_Benito.pdf)



---

## **CAPÍTULO 4**

### **ARTÍCULO 3: DETERMINANTES DE LA EFICIENCIA DE LAS FUNDACIONES ESPAÑOLAS**



## ARTÍCULO Nº3

**Título:** Determinantes de la eficiencia de las fundaciones españolas (determinants of the efficiency of spanish foundations).

**Autores:**

Bernardino Benito López

José Solan Ibáñez

M<sup>a</sup> Nieves Ibáñez Carpena

**Resumen:** El papel que las fundaciones desempeñan actualmente en la sociedad justifica el análisis de su eficiencia, resultando imprescindible conocer si los recursos de los que disponen son convenientemente destinados a su finalidad. En este sentido, la determinación de los factores que contribuyen a la mejora de su rendimiento puede resultar de gran utilidad para la toma de decisiones estratégicas.

Las fundaciones españolas publican información económico-financiera mediante un modelo contable muy cercano, en líneas generales, al utilizado en el mundo empresarial, además de un plan de actuación. Esta información aporta la cuantificación de determinadas variables que abren grandes posibilidades en el ámbito de las medidas de eficiencia en las fundaciones españolas.

Partiendo de las reflexiones anteriores, en este estudio empírico se evalúa el rendimiento de las fundaciones españolas en el periodo 2008-2010 mediante el uso de una herramienta de optimización matemática, la técnica del Análisis Envolvente de Datos (Data Envelopment Analysis, DEA). La aplicación de una extensión DEA denominada análisis de determinantes de eficiencia, basada en un procedimiento de doble bootstrap, nos permite determinar la significatividad de los factores explicativos de la eficiencia de las fundaciones españolas para el periodo objeto de estudio. El trabajo ofrece así una aportación inédita en este campo de investigación.

**Revista:** Revista de contabilidad-Spanish Accounting Review. Será publicado en 2017.





[RC-SAR]

Electronic ISSN: 1988-4672  
Print ISSN: 1138-4891



Bernabé Escobar Pérez, Director de la Revista de Contabilidad - *Spanish Accounting Review*,

**CERTIFICA que:**

El artículo titulado "Determinantes de la eficiencia de las Fundaciones Españolas", de los autores:

Bernardino Benito (Universidad de Murcia),

José Solana (Universidad de Murcia),

Nieves Ibáñez (Universidad de Murcia),

ha sido aceptado en Revista de Contabilidad-Spanish Accounting Review y está pendiente de publicación.

Y para que así conste a petición de los interesados y surta los efectos oportunos, firmo presente en Sevilla, a 08 de febrero de 2017.

Fdo.: Bernabé Escobar Pérez.





---

## **ÍNDICE DE CALIDAD DE LAS REVISTAS**



Se detallan a continuación los indicadores de calidad de las revistas en que se publica cada artículo del compendio.

El primer artículo, “Las obligaciones contables de las fundaciones y el plan de actuación”, ha sido publicado en Revista Española del Tercer Sector (RETS) (nº34, pp. 89-122). Esta revista aparece referenciada y/o indexada en los siguientes catálogos y bases de datos: Latindex, ISOC, DICE, CIRC, RESH, In-RECS, MIAR, Dialnet y Google Scholar.

RETS aparece en In-RECS en 2011 (último año del que existen datos) en el puesto 17 de un total de 75 revistas en el área de Sociología. En el histórico 1994-2009 de este índice aparece en el puesto 7 de un total de 83 revistas. En CIRC está clasificada como C.

El objetivo de la revista es el de prestar un servicio al Tercer Sector ofreciendo a los profesionales y estudiosos del entorno social un conjunto de materiales de referencia que les ayuden a conocer mejor la realidad sobre la que trabajan y a ganar eficiencia en el desempeño de sus tareas. Se publican alrededor de 15 artículos anuales divididos en tres números cuatrimestrales.

El segundo artículo, “El plan de actuación en las fundaciones: medidas de eficiencia y eficacia”, ha sido publicado en CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa (nº 79, 167-192, 2013). La revista se encuentra referenciada y/o indexada, entre otros, en los siguientes catálogos y bases de datos: ESCI, SCOPUS-SCIMAGO, Emerging Sources Citation Index, ECONLIT, CIRC, FECYT, Latindex, In-RECS, IBSS, AEDEM Bibliométrica, AERES, EBSCO, DOAJ, ULRICH’S, CARHUS PLUS+, CAB ABSTRACTS, AGRIS, REDALYC, CITAEDM, COMPLUDOC, CIRIEC-Internacional, CIDEA.

Algunos índices de impacto de esta revista son los siguientes:

- En In-RECS aparece en 2011 (último año del que existen datos) en el puesto 4 de un total de 133 revistas en el área de Economía.

- En CIRC está clasificada como B.

La misión de la revista se centra en la investigación y difusión de los resultados científicos sobre la economía pública, social y cooperativa. Su campo de estudio es el formado por las empresas y entidades que tienen como finalidad el servicio del interés general o social, más concretamente las cooperativas, sociedades laborales, mutualidades, fundaciones y asociaciones, y la economía pública. Se publican 30 artículos anuales en los tres números cuatrimestrales que edita cada año.

El tercer artículo, “Determinantes de la eficiencia en las fundaciones españolas”, está aceptado para su publicación en Revista de contabilidad-Spanish Accounting Review (RC-SAR). La revista aparece referenciada y/o indexada, entre otros, en SCOPUS-SCIMAGO, Emerging Sources Citation Index, CIRC, REDALYC, IN-RECS, DICE, ISOC-Economía, MIAR, Latindex, ProQuest Accounting and Tax, REPEC, ULRICH’S, DOAJ, EBSCO y Google Scholar. Asimismo, también está incorporada en la Academic Journal Guide UK.

Algunos índices de impacto de esta revista son los siguientes:

- En In-RECS aparece en 2011 (último año del que existen datos) en el puesto 17 de un total de 133 revistas en el área de Economía.
- En CIRC está clasificada como B.

Esta revista tiene por objetivo contribuir al desarrollo del conocimiento de la Contabilidad, proporcionando un foro para la publicación de artículos de investigación. Se incluyen artículos empíricos y teóricos, a menudo con enfoques interdisciplinarios, que proporcionan nuevas perspectivas en la investigación contable y que se abordan con un enfoque internacional, nacional u organizativo. La revista edita 2 números anuales y se publican una media de 20 artículos al año.

---

## **CONCLUSIONES**



En este capítulo se presentan las conclusiones de los artículos que integran esta Tesis Doctoral. Pese a que cada artículo ya recoge debidamente estos extremos, se vuelven a contemplar aquí de manera resumida, en línea con el resto del trabajo, para facilitar una aproximación global a las implicaciones de los resultados obtenidos, consolidando así la consideración de las tres publicaciones como una unidad científica sólida y coherente.

Por último, se señalan las limitaciones del estudio y se sugieren mejoras para el futuro que pueden contribuir a desarrollar la investigación en esta área de conocimiento.

## **Las obligaciones contables de las fundaciones españolas**

Las fundaciones españolas están aplicando actualmente un modelo contable muy cercano al utilizado en el mundo empresarial. Una de las mayores diferencias se encuentra en la obligación que las fundaciones tienen de informar sobre las actuaciones previstas para el próximo ejercicio mediante el plan de actuación que está sujeto a un modelo definido. Otro de los aspectos más novedosos es la cuenta de resultados, que refunde en un único estado contable la información facilitada por la cuenta de resultados y por el estado de cambios en el patrimonio neto.

En el plan de actuación las fundaciones deben realizar una previsión de recursos económicos en la que tienen que elaborar y presentar un presupuesto, pese a que con la normativa actual en un primer momento se pretendió eximir a las fundaciones de su elaboración y presentación, tal y como sí recogía la normativa anterior.

Para la estimación de los gastos o recursos empleados, el modelo de plan de actuación utiliza el criterio de gastos por naturaleza al igual que se hace en la cuenta de resultados, pero dando un paso más allá al plantear adicionalmente un desglose analítico o funcional por actividades, y diferenciando aquellos gastos no

imputados a las actividades. Sin embargo, para los ingresos el modelo de plan de actuación cambia el criterio al no utilizar la clasificación según naturaleza, clasificándolos según el origen de los mismos. De esta forma obligan a las fundaciones a tener que llevar un doble criterio a la hora de registrar sus ingresos, tanto por naturaleza como por origen, complicando la correlación y comparativa entre el plan de actuación y la cuenta de resultados, además de que el desglose analítico por actividades que aplica para los gastos no se hace extensible para los ingresos.

Se observa que el PCESFL 2013 y el PCPMESFL 2013 tratan con muy poca profundidad el plan de actuación, limitándose a anexar un modelo sin desarrollar unas normas para su elaboración, poniéndose de manifiesto las dificultades con las que las fundaciones se encuentran a la hora de interpretar el modelo propuesto por el legislador, y especialmente para rendir cuentas sobre su grado de cumplimiento del que se informa en la memoria de las cuentas anuales. Desde los protectorados tampoco se presta prácticamente ningún tipo de ayuda a las fundaciones para la elaboración del plan de actuación. 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.

Adicionalmente, se puede afirmar que las fundaciones tienen que atender mayores exigencias que las empresas y el resto de las fundaciones europeas en cuanto al volumen de información a aportar se refiere, por lo que precisan de una mayor organización y profesionalización en este sentido.

## **Medidas de eficiencia desde el plan de actuación de las fundaciones**

A tenor de las variables que se incluyen en el plan de actuación se puede afirmar la enorme utilidad que las mismas pueden tener para los usuarios internos de la información desde el punto de vista del control de gestión. Concretamente, se



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

Ahondando en la información que contiene el modelo propuesto para el plan de actuación de las fundaciones se observa que los datos solicitados acerca del tipo de actividad, sector, y lugar de realización pueden resultar de suma utilidad.

Los datos relativos a los beneficiarios o usuarios constituyen una de las informaciones más relevantes a los efectos del estudio de la eficiencia y eficacia de las fundaciones.

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.

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. En cuanto a la previsión de recursos económicos a obtener se plantea partiendo del origen de los ingresos.

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

## **La eficiencia y sus determinantes en las fundaciones españolas**

El análisis de la eficiencia de las fundaciones españolas para el período 2008-2010, mediante la técnica no paramétrica DEA, y, más concretamente, el procedimiento bietápico de doble bootstrap de Simar y Wilson (2007), indica que las fundaciones españolas en conjunto no alcanzan unos niveles de productividad deseables, conformando la frontera eficiente tan solo una de cada cinco de estas fundaciones. Los resultados indican que los administradores de este tipo de organizaciones deberían poner énfasis en la gestión de su dotación fundacional, activos, gastos y número de empleados para mejorar su eficiencia.

Concretamente los resultados del modelo ofrecen una ineficiencia técnica pura (supuesto CRS) del 27,7%. Por tanto, las fundaciones españolas podrían obtener para el periodo 2008-2010 por término medio un ahorro en sus inputs hasta dicho porcentaje, sin alterar el nivel de los ingresos obtenidos y el número de usuarios atendidos (outputs). Relajando la hipótesis CRS por la VRS, la ineficiencia en el empleo de los inputs alcanza el 31,92%. Adicionalmente, y utilizando el procedimiento bootstrap Simar y Wilson (2000), se obtiene una ineficiencia técnica del 28,70%.

El análisis de dos etapas revela que las fundaciones más eficientes se caracterizan por su naturaleza privada. Asimismo, las fundaciones con mayor antigüedad, las que cuentan con voluntarios entre sus colaboradores y las que poseen un número amplio de patronos son igualmente más eficientes.

Estos resultados nos llevan a interpretar que las fundaciones cuya administración está más cerca de las prácticas empresariales son más productivas, quizás debido

a la ausencia de trabas burocráticas que las dotan de una mayor agilidad en su gestión. En cuanto a la antigüedad puede decirse que la experiencia adquirida a lo largo del tiempo les permite una mayor capacidad en el desarrollo de su fin fundacional, además del prestigio que aporta una organización reconocida y asentada en su entorno. La relación positiva presentada por la colaboración de los voluntarios y el número de patronos con la eficiencia supone una conclusión opuesta a las hipótesis de partida que tal vez podría explicarse por el hecho de que ambas figuras carecen de una contraprestación económica y, por tanto, realizan aportaciones altruistas tal y como afirma la Fundación Lealtad en su web, quien considera a esta figura como uno de los principales indicadores del impacto social, contando desde nuestro punto de vista con una identificación profesional y personal con los fines fundacionales que potencia la generación de una imagen social beneficiosa.

### **Sugerencias para futuras líneas de investigación y mejoras por parte de las administraciones públicas**

Se han presentado conclusiones y resultados inéditos debido a la escasez de trabajos previos y por la profundidad del mismo respecto a los ya existentes. Por tanto se considera que se realiza una contribución importante al sector fundacional y se abren numerosas vías para futuros trabajos de investigación que, por un lado, contrasten los resultados obtenidos y, por otro, los desarrollen y complementen.

Con los resultados de este trabajo consideramos que adicionalmente se contribuye a orientar a los gestores de las fundaciones para que implanten mecanismos de planificación y control que les oriente en la asignación de recursos hacia las actividades que contribuyan en mayor medida al cumplimiento de sus fines. Para ello, resulta indispensable contar con gestores y procedimientos que aseguren un desarrollo y control adecuado.

Además, se contribuye a que las administraciones públicas tengan propuestas de mejora para apoyar al sector fundacional desde una doble vertiente: por un lado guiándolas en su gestión y, por otro, asignando los recursos públicos hacia las acciones más eficientes.

Se considera conveniente que futuros trabajos de investigación centren su atención en diversos aspectos. Así y pese a que se puede valorar inicialmente de manera positiva el hecho de que todas las fundaciones atiendan a un único modelo para elaborar el plan de actuación, futuros trabajos de investigación podrían averiguar si este hecho está propiciando que las fundaciones cumplan en mayor medida la obligación de elaborar y presentar el plan de actuación ya que más del 50% de estas organizaciones a nivel nacional no cumplen con esta obligación. Adicionalmente, sería muy interesante que las fundaciones elaboren, además, una cuenta de resultados analítica por actividades, contribuyendo con ello a facilitar el control de gestión de la propia fundación, a la par que facilita la elaboración de la información requerida por el plan de actuación y por la memoria de las cuentas anuales. Finalmente y pese al desfase temporal del periodo 2008-2010, objeto del estudio empírico realizado, respecto a la fecha actual, la muestra estudiada pone de manifiesto cómo las fundaciones en un contexto de crisis económica deben mejorar su eficiencia. De ello se deriva la necesidad de abordar el problema de cómo mejorar el nivel de eficiencia de las fundaciones españolas y el planteamiento de futuras líneas de trabajo en este sentido con datos más actuales y una muestra más amplia contribuirán a contrastar los resultados obtenidos.

También resulta muy importante crear mecanismos públicos que faciliten y orienten a las fundaciones en el cumplimiento de la obligación de presentar el plan de actuación. Resultaría necesario que todas las fundaciones informaran con unos criterios homogéneos los datos solicitados en el plan de actuación acerca del tipo de actividad, sector, y lugar de realización. De esta forma la información sería 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. Los datos relativos a los beneficiarios o usuarios constituyen una información no siempre sencilla de prever por las fundaciones y mucho más de controlar a efectos de realizado. Respecto al apartado correspondiente a la previsión de recursos económicos a emplear por la entidad, 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. Consideramos que la previsión de recursos económicos a obtener se debiera haber planteado con el mismo criterio que el los recursos económicos a emplear. De esta forma se tendrían también los ingresos para cada actividad y, por tanto, se podría elaborar 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. Adicionalmente se insiste en la necesidad de seguir centralizando la información pública relativa a fundaciones; pese a que recientemente se ha dado un paso importante en dicho sentido con la creación del registro de fundaciones de competencia estatal, creado en virtud de la Orden PRE/2537/2015, de 26 de noviembre. Sin embargo, ello no es suficiente, ya que sigue quedando dispersa la información de las fundaciones con competencia autonómica, que son mayoría en el conjunto nacional.



---

## **BIBLIOGRAFÍA**





Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (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.

Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) (2012): “Indicadores para Entidades Sin Fines Lucrativos”. En: *Documentos Entidades sin Fines Lucrativos*, documento nº3, Madrid.

Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) (2003). Contabilidad de las Entidades sin fines lucrativos. Madrid: AECA.

Arnau, A. y 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.

Andrews, D. F., & Pregibon, D. (1978). Finding the Outliers that Matter. *Journal of the Royal Statistical Society. Series B (Methodological)*, 40(1), 85-93.

Alexander, W. R. J., Haug, A. A., & Jaforullah, M. (2010). A two-stage double-bootstrap data envelopment analysis of efficiency differences of New Zealand secondary schools. *Journal of Productivity Analysis*, 34(2), 99-110.

Banker, R. D., Charnes, A., & Cooper, W. W. (1984). Some models for estimating technical and scale inefficiencies in data envelopment analysis. *Management Science*, 30, 1078-1092.

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.

- Benito-López, B., & Ibáñez-Carpena, M. N. (2013). El plan de actuación en la fundaciones: medidas de eficiencia y eficacia. *CIRIEC-España. Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, 79, 167-192.
- Benito-López, B., Moreno-Enguix, M. R., & Solana-Ibáñez, J. (2011). Determinants of efficiency in the provision of municipal street-cleaning and refuse collection services. *Waste Management*, 31(6), 1099-1108.
- Benito-López, B., Solana-Ibáñez, J., & Moreno-Enguix, M. R. (2012). Assessing the efficiency of local entities in the provision of public sports facilities. *International Journal of Sport Finance*, 7(1), 46-72.
- Brusca, I. & Martí, C. (2002). La información financiera de las entidades no lucrativas: una perspectiva internacional. Documento de trabajo 2002-04. Zaragoza: Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la Universidad de Zaragoza.
- Callen, J. L., Klein, A., & Tinkelman, D. (2003). Board Composition, Committees, and Organizational Efficiency: The Case of Nonprofits. *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 32(4), 493-520.
- Carman JG. (2009): "The accountability movement: What is wrong with this theory of change?", *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 39(2), 256-274.
- Cazals, C., Florens, J. P., & Simar, L. (2002). Nonparametric frontier estimation: a robust approach. *Journal of Econometrics*, 106(1), 1-25.
- Centre for Social Investment. Universität Heidelberg (2007): "Feasibility Study on a European Foundation Statute". *Final Report*.

- Charnes, A., & Cooper, W. W. (1985). Preface to topics in data envelopment analysis. *Annals of Operational Research*, 2, 59-94.
- Charnes, A., Cooper, W. W., & Rhodes, E. (1978). Measuring the efficiency of decision making units. *European Journal of Operational Research*, 2, 429-444.
- Charnes, A., Cooper, W. W., Lewin, A. Y., & Seiford, L. M. (1994). *Data envelopment analysis: theory, methodology and applications*. Boston: Kluwer Academic Publishers.
- Cook, W. D., & Seiford, L. M. (2009). Data envelopment analysis (DEA) – Thirty years on. *European Journal of Operational Research*, 192(1), 1-17.
- Daraio, C., & Simar, L. (2005). Introducing environmental variables in nonparametric frontier models: A probabilistic approach. *Journal of Productivity Analysis*, 24(1), 93-121.
- Daraio, C., & Simar, L. (2007). Conditional nonparametric frontier models for convex and nonconvex technologies: a unifying approach. *Journal of Productivity Analysis*, 28(1-2), 13-32.
- Daraio, C., Simar, L., & Wilson, P. W. (2010). Testing whether two-stage estimation is meaningful in non-parametric models of production, *IAP Stat Technical Report Series*. Louvain-la-Neuve, (Belgium): Institut de Statistique, Université Catholique de Louvain.
- De Andrés, P., Azofra, V., & Romero, M. E. (2009). Determinants of Nonprofit Board Size and Composition. *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 38(5), 784-809.

Debreu, G. (1951). The Coefficient of Resource Utilization. *Econometrica*, 19(3), 273-292.

Dorta, J. A., & León, J. (2008). Comportamiento financiero de las fundaciones. *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación*, 303, 91-138.

Efron, B. (1979). Bootstrap Methods: Another Look at the Jackknife. *The Annals of Statistics*, 7(1), 1-26.

Emrouznejad, A., Parker, B. R., & Tavares, G. (2008). Evaluation of research in efficiency and productivity: A survey and analysis of the first 30 years of scholarly literature in DEA. *Socio-economic planning sciences*, 42(3), 151-157.

Färe, R., & Grosskopf, S. (1985). A nonparametric approach to scale efficiency. *Scandinavian Journal of Economics*, 87, 594-604.

Färe, R., & Lovell, C. A. K. (1978). Measuring the technical efficiency of production. *Journal of Economic Theory*, 19 (1), 150-162.

Färe, R., & Primont, D. (1995). *Multi-output production and duality: theory and applications*. Boston: Kluwer Academic Publishers.

Färe, R., Grosskopf, S., Norris, M., & Zhang, Z. (1994). Productivity Growth, Technical Progress, and Efficiency Change in Industrialized Countries. *The American Economic Review*, 84(1), 66-83.

Farrell, M. J. (1957). The Measurement of Productive Efficiency. *Journal of the Royal Statistical Society. Series A (General)*, 120(3), 253-290.

- Financial Accountability Standard Board (FASB) (1993): "Statement of Financial Accounting Standards n<sup>o</sup> 117", *Financial Statements of Not-for-Profit Organizations*. FASB, Norwalk.
- Fuentelsaz, L., Marcuello, C., & Urbina, O. (1998). Evaluación de la eficacia de las organizaciones no lucrativas en la provisión de residencias a la tercera edad. *CIRIEC-España. Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, 28, 53-74.
- Fullana Belda, C. (2001). La información contable externa en las entidades privadas no lucrativas: las fundaciones. *ICADE: Revista de las Facultades de Derecho y Ciencias Económicas y Empresariales*, n<sup>o</sup> 54 , pp. 333-346.
- García-Cebrián, L. I., & Marcuello, C. (2007). Eficiencia y captación de fondos en las Organizaciones No Gubernamentales para el Desarrollo. *CIRIEC-España, revista de economía pública, social y cooperativa*, 58, 221-249.
- Golden, L. L., Brockett, P. L., Betak, J. F., Smith, K. H., & Cooper, W. W. (2012). Efficiency metrics for nonprofit marketing fundraising and service provision: a DEA analysis. *Journal of Management and Marketing Research*, 9, 1-25.
- González, M. J., & Cañadas, E. (2005). Un análisis empírico de la utilidad de la información contable en las entidades no lucrativas. *Cuadernos de Ciencias Económicas y Empresariales*, 49, 43-65.
- 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>.

Guzmán, I., Hurtado, A., & Ramos, C. (2013). Análisis de eficiencia por programas en el sector de la economía social: El caso del principado de Asturias. *REVESCO: revista de estudios cooperativos*, 110, 129-162.

Herranz, R. (2005). *Las organizaciones no gubernamentales, un modelo integral de gestión y control*. Madrid: Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas.

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) (2002). Contabilidad de entidades no lucrativas *Informe sobre la situación actual de la contabilidad en España y líneas básicas para abordar su reforma: Libro Blanco para la reforma de la contabilidad en España*. Madrid: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Ministerio de Economía.

Kneip, A., Park, B. U., & Simar, L. (1998). A Note on the Convergence of Nonparametric DEA Estimators for Production Efficiency Scores. *Econometric Theory*, 14(6), 783-793.

Kneip, A., Simar, L., & Wilson, P. W. (2008). Asymptotics and consistent bootstraps for DEA estimators in nonparametric frontier models. *Econometric Theory*, 24(6), 1663-1697.

Kramer, M., Parkhurst, M., & Vaidyanathan, L. (2009). Breakthroughs in Shared Measurement and Social Impact. Boston: FSG Social Impact Advisors. Disponible en <http://www.midot.org.il/Sites/midot/content/Flash/FSG%20-%20Breakthroughs%20in%20Shared%20Measurement%20and%20Social%20Impact.pdf>.

- Larriba Díaz-Zorita, A., Serrano Moracho, F. & Ureña García, L. (2011). Jornadas sobre el proyecto de Real Decreto del 22-07-2011. Madrid: Fundación Once, AECA y AEF.
- Latruffe, L., Davidova, S., & Balcombe, K. (2008). Application of a double bootstrap to investigation of determinants of technical efficiency of farms in Central Europe. *Journal of Productivity Analysis*, 29(2), 183-191.
- Marcuello, C. (1999). Análisis de la conducta y eficiencia de las organizaciones no gubernamentales para el desarrollo españolas. *Información Comercial Española*, 5/6, 181-196.
- Martínez, C. M., & Guzmán, I. (2010). *Fundaciones: eficiencia en la gestión de recursos*. Comunicación presentada al XIV Encuentro de AECA, Coimbra (Portugal).
- Martínez, C. M., & Guzmán, I. (2014). Measuring efficiency in nonprofit organizations: An empirical study for care foundations. *Spanish Accounting Review*, 17(01), 47-57.
- Morales Guerrero, A. & De Miguel Bilbao, M. C. (2009). Las cuentas anuales y el plan de actuación para las fundaciones tras la reforma contable. *Estudios financieros-Revista de contabilidad y tributación*, nº 321, pp. 181-208.
- Park, B. U., Simar, L., & Weiner, C. (2000). The FDH estimator for productivity efficiency scores - Asymptotic properties. *Econometric Theory*, 16(6), 855-877.
- Porembski, M., Breitenstein, K., & Alpar, P. (2005). Visualizing efficiency and reference relations in Data Envelopment Analysis with an application to the

branches of a German bank. *Journal of Productivity Analysis*, 23(2), 203-221.

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.

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.

Rey, M. (2007). Sistemas de evaluación del desempeño organizativo e impacto social de las fundaciones. Utilidades del marketing no lucrativo. *Perspectivas del sistema financiero*, 91, 9-28.

Rúa Alonso de Corrales, E. (2006). Análisis de las fundaciones a través de su información económico-financiera. Un estudio empírico. *Estudios financieros-Revista de contabilidad y tributación*, nº 278, pp. 149-224.

Rúa Alonso de Corrales, E. (2006). *Contabilidad de fundaciones. Manual práctico*. Madrid: Ediciones Cinca.

Rúa Alonso de Corrales, E. (2011). La reforma contable en España. La aprobación de la adaptación del plan general contable para entidades sin fines lucrativos. *Revista española del tercer sector*, nº 19, pp. 199-207.

Rúa Alonso de Corrales, E., & Vara, M. (2001). La información económico financiera de las fundaciones. *Partida doble*, nº 124, pp. 92-113.



- Rúa Alonso de Corrales, E. (2007): “La información contable en las fundaciones. Situación actual y perspectivas de futuro”, *Partida Doble*, nº 186, 70-83.
- Rubio, J. J., Sosvilla, S., & Méndez, M. T. (2014). *El Sector Fundacional en España: Atributos fundamentales (2008-2012)*. Madrid: Instituto de Análisis Estratégico de Fundaciones (INAEF).
- Seiford, L. M. (1996). Data envelopment analysis: The evolution of the state of the art (1978–1995). *Journal of Productivity Analysis*, 7(2-3), 99-137.
- Shephard, R. W. (1953). *Cost and production functions*. Princeton, N.J.: Princeton University Press.
- Shephard, R. W. (1970). *Theory of cost and production functions*. Princeton, N.J.: Princeton University Press.
- Simar, L. (2003). Detecting outliers in frontier models: A simple approach. *Journal of Productivity Analysis*, 20(3), 391-424.
- Simar, L., & Wilson, P. W. (1998). Sensitivity analysis of efficiency scores: How to bootstrap in nonparametric frontier models. *Management Science*, 44(1), 49-61.
- Simar, L., & Wilson, P. W. (1999). Of course we can bootstrap DEA scores! But does it mean anything? Logic trumps wishful thinking. *Journal of Productivity Analysis*, 11(1), 93-97.
- Simar, L., & Wilson, P. W. (2000). A general methodology for bootstrapping in non-parametric frontier models. *Journal of Applied Statistics*, 27(6), 779-802.

- Simar, L., & Wilson, P. W. (2004). Performance of the bootstrap for DEA estimators and iterating the principle. En [W. W. Cooper](#), [L. M. Seiford](#) and [J. Zhu](#) (Eds.), *Handbook of Data Envelopment Analysis*, volumen 71 (pp. 265-298). Cham, Switzerland: Springer International Publishing.
- Simar, L., & Wilson, P. W. (2007). Estimation and inference in two-stage, semi-parametric models of production processes. *Journal of Econometrics*, 136(1), 31-64.
- Simar, L., & Wilson, P. W. (2011a). Inference by the m out of n bootstrap in nonparametric frontier models. *Journal of Productivity Analysis*, 36(1), 33-53.
- Simar, L., & Wilson, P. W. (2011b). Two-stage DEA: caveat emptor. *Journal of Productivity Analysis*, 36(2), 205-218.
- Simar, L., & Wilson, P. W. (2015). Statistical Approaches for Non-parametric Frontier Models: A Guided Tour. *International Statistical Review*, 83(1), 77-110.
- Simar, L., & Zelenyuk, V. (2011). Stochastic FDH/DEA estimators for frontier analysis. *Journal of Productivity Analysis*, 36(1), 1-20.
- Steingrüber, H., & Larsson, K. (2006). *Efficiency in non-profit organizations. How do aid organizations estimate external and internal efficiency and how is it communicates?*. Gothenburg: School of Business, Economics and Law.
- Tavares, G. (2002). A bibliography of data envelopment analysis (1978-2001). *Rutcor Research Report 01-02*, Piscataway, NJ: Rutgers University.

- Thanassoulis, E. (2001). *Introduction to the theory and application of data envelopment analysis: a foundation text with integrated software*. Boston: Kluwer Academic Publishers.
- Wheelock, D. C., & Wilson, P. W. (2008). Non-parametric, unconditional quantile estimation for efficiency analysis with an application to Federal Reserve check processing operations. *Journal of Econometrics*, 145(1-2), 209-225.
- Wilson, P. W. (1993). Detecting outliers in deterministic nonparametric frontier models with multiple outputs. *Journal of Business and Economic Statistics*, 11(3), 319-323.
- Wilson, P. W. (1995). Detecting influential observations in data envelopment analysis. *Journal of Productivity Analysis*, 6, 27-45.
- Wilson, P. W. (2008). FEAR: A software package for frontier efficiency analysis with R. *Socio-economic planning sciences*, 42(4), 247-254.
- Zelenyuk, V., & Zheka, V. (2006). Corporate governance and firm's efficiency: The case of a transitional country, Ukraine. *Journal of Productivity Analysis*, 25(1-2), 143-157.