

El plan de actuación en las fundaciones: apoyo público para su elaboración y medidas de impacto

Nieves Ibáñez-Carpena
Bernardino Benito

RESUMEN: El objeto de nuestro trabajo es la recopilación de las prácticas actuales, tanto en España como en diferentes países, en torno al plan de actuación, y al papel y tipo de organización de los organismos que se encargan de su tutela y supervisión, así como la propuesta de medidas de eficiencia técnica a partir del mismo.

No ha resultado posible contrastar y actualizar el porcentaje de fundaciones que cumplen actualmente con la obligación de hacer público su plan de actuación, debido a dificultades con las fuentes de información, la cual se encuentra dispersa a lo largo del territorio nacional español. A este respecto, resulta complicado tener un conocimiento y acercamiento adecuado a la problemática de las fundaciones, encontrándose la legislación todavía pendiente de implantación y desarrollo.

Por todo ello, resulta preciso emprender un proceso de concentración, al estilo de los países en los que el desarrollo de las fundaciones se ha mostrado exitoso, corrigiendo la actual dispersión de autoridades supervisoras. De esta forma se facilita, además del ahorro de medios, una contribución a la solicitada transparencia en la gestión del sector, dando a conocer de manera directa los objetivos y resultados de las fundaciones en el desarrollo de sus actividades. El sistema actual podría mutar hacia el camino que marcan las tendencias actuales.

PALABRAS CLAVE: Fundaciones, plan de actuación, contabilidad, medidas de impacto, eficiencia, protectorado.

CLAVES ECONLIT: L31, L51, M48, M41.

Cómo citar este artículo / How to cite this article: IBÁÑEZ-CARPENA, N. & BENITO, B. (2019): "El plan de actuación en las fundaciones: apoyo público para su elaboración y medidas de impacto", *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, 96, 189-213. DOI: 10.7203/CIRIEC-E.96.12908.

Correspondencia: Nieves Ibáñez-Carpena, ENAE Business School, Dpto. de Economía Financiera y Contabilidad, Universidad de Murcia, e-mail: nievesib@um.es; y Bernardino Benito, Dpto. de Economía Financiera y Contabilidad, Universidad de Murcia, benitobl@um.es.

EXPANDED ABSTRACT

The action plan in foundations: public support for its preparation and impact measures

Objectives

The article focuses on the study of the resources available to measure the impact of Spanish foundations, and more specifically on the accountability of these entities, and in particular on the publication of the action plan, as well as on the role played by public authorities in this process.

The aim of our work is to compile current practices, both in Spain and in different countries, around the action plan, and the role and type of organization of the bodies responsible for its monitoring and supervision. We will also propose technical efficiency measures based on the information contained in the action plan.

We intend to explore the main strengths and weaknesses of the current system that obliges Spanish foundations to elaborate an action plan, in order to make various proposals that may serve to improve the usefulness of this requirement and that, therefore, may be taken into account by public authorities for future reforms of regulatory regulations, and by the foundation sector as a whole.

Methodology

The mandatory requirement that foundations have since 2012 to produce the action plan according to a standard model has made researchers wonder whether this will contribute to its generalization or, on the contrary, whether it will act as a deterrent. In this respect, it should be mentioned that according to a study carried out by the European Foundation Centre (EFC), which showed a comparison of the legal framework of foundations in thirty European countries, Spanish legislation is the only one that contemplates the publication of an action plan. One third of the countries do not require any information on activities or budgets, and in the rest of the countries (18 of the 30 countries studied) at least one report on the activities performed is requested, and in a few cases a budget or a programme of the activities to be implemented is required.

On the other hand, it should be said that in view of the research carried out, it is in Anglo-Saxon countries where foundations are most widespread. They receive greater attention from both regulators and supervisors, who are concentrated in a unique, independent authority outside of government. In addition, these countries are the most extensive in research in different areas, both on foundations in particular and on nonprofit organizations in general. In this sense, both the British and American models, to varying degrees, prove how intense regulation, if good in terms of clarity, reliability, fairness and ope-

rating margin, does not restrict a strong and powerful sector. On the contrary, it orders and encourages it because it gives guarantees and strength. In both cases, they are historically consolidated and socially accepted sectors that are highly regulated and, at the same time, enjoy great autonomy.

Results

The protectorates, which are publicly responsible for safeguarding the functioning of foundations, are characterized in Spain by their high number and dispersion. Initially there were 63, and since 2015, with the implementation of the Unique Protectorate, their number has been significantly reduced, and currently there are 26 protectorates. It can be said that the information on Spanish foundations is scattered throughout the country, and it is difficult for so many different units to have an adequate knowledge of the problems of foundations. The current law on foundations also provides for the creation of a Superior Council of Foundations, a consultative body yet to be created. Among other responsibilities, it is expected to plan and propose the necessary actions for the promotion and encouragement of foundations, carrying out the necessary studies for this purpose.

This means that it has not been possible for us to compare and update the percentage of foundations that currently comply with the obligation to publish their action plan, due to difficulties with the sources of information, which are scattered throughout Spain.

Thus, when we requested information from the Unique Protectorate to assess the evolution that Spanish foundations are having with respect to the obligation to publish and deposit the action plan, we were informed that access to it should be under a very specific request and relating to very limited samples, such as copies of a few action plan deposits from certain foundations. There is therefore evidence of the limitation of consultation that exists about information that is of a public nature. As a result of this request for information and following the guidelines received, data was obtained regarding the number of action plans deposited in 2016 and 2017, which amounted to 2,219 and 1,862 respectively. Finally, it was not possible to compare the percentage of foundations that do not comply with the obligation to present an action plan at the time this article was written (February 2019).

After this analysis, it is more than evident that preparing the groundwork for any research in the Spanish foundational sector supposes an enormous effort. Foundations make their annual accounts publicly available on their own website, but not all of them. However, the Institute for Strategic Analysis of Foundations, as a research and foresight instrument of the Spanish Association of Foundations, has already made significant and essential contributions to progress in knowledge of the sector. In this sense, and in order to carry out this work, the electronic database included in the website *fundaciones.es* has been used.

On the basis of the above-mentioned database, provided in excel format by the Spanish Association of Foundations for the period 2008 to 2014, we have calculated two technical productivity indicators:

one for income and one for users. The first varies between 78,000 euros and 104,000 euros. These values indicate the average income that a Spanish foundation can obtain for each employee hired. In the case of technical productivity according to users, the value obtained for each of the years presents a greater dispersion than that of the previous index, fluctuating between 1,200 and 9,300 annual users attended per contracted worker.

Practical conclusions and original value

In Spain, with the data included in the action plan, very complete efficiency measures can be considered. In this respect, a study of technical productivity, based on income, number of users and number of workers, can provide important organizational advantages, since it contains the measurement of the actions performed by a foundation: social impact achieved and cost of the investment made to reach that impact. With the current technological possibilities, the protectorates should be facilitating and dynamizing the publication of information that would be useful for the foundational sector. However, after the analysis carried out, it is evident that conducting empirical research on the Spanish foundational sector represents an enormous effort.

Supporting the proposal made by professionals and academics, it is considered necessary to implement the regulatory development of the Protectorate and Unique Registry and, in addition, to undertake a concentration process that corrects the current dispersion of supervisory authorities. This would facilitate the saving of resources, specialization and a real approach to a sector such as the foundational one that is characterized by its complexity, emulating the Anglo-Saxon models that have proved successful. Alternatively, a network of State Registries could be established, acting as a coordinator of the existing protectorates and registries, and providing reliable and unique information on the institutional, operational and financial situation of the sector. This would contribute to the requested transparency in the management and financing of foundations, making known directly the objectives and results of this type of entities in the development of their activities, as well as the means used to achieve them. The function of guardianship and control to be exercised by the protectorates could focus their attention on making controls and revitalisation in accordance with the results obtained and actions carried out. The system would be much more contemporary, since the traditional concept of a foundation as patrimony assigned to an aim is changing, moving towards that of operations under the parameter of purposes or objectives, and results.

In short, Spanish foundations need an organizational culture in line with current trends, and a responsibility aimed at obtaining social benefits and improving management performance, all supported by public mechanisms that facilitate and evolve in the same way.

KEYWORDS: Foundations, action plan, accounting, impact measures, efficiency, protectorate.

1. Introducción

Entre los diferentes enfoques que existen para el análisis de las fundaciones, nos vamos a centrar en el estudio de los recursos disponibles para la medición de su impacto y, concretamente, dirigiremos nuestro interés hacia la rendición de cuentas que realizan las fundaciones, en particular la presentación del plan de actuación, así como el papel que desempeñan los poderes públicos en esta labor. Los motivos para la elección de este tema radican en el significativo número de fundaciones que no atienden la obligación de depositar el plan de actuación, la publicación en 2012 de un modelo único para la presentación del plan de actuación, la reciente puesta en marcha del Protectorado y Registro único para las fundaciones de competencia estatal y la escasez de datos disponibles sobre el sector fundacional.

La elaboración de información contable por parte de las entidades pertenecientes al tercer sector, en nuestro caso las fundaciones, se debe mayoritariamente a la necesidad de rendir cuentas sobre las actividades realizadas, más que a su propia gestión, en tanto que son agentes económicos que dan respuesta a intereses generales de la sociedad. Queda, por tanto, plenamente justificada la elaboración de estados contables, cuyos objetivos de información son similares a los de las empresas (Brusca y Martí, 2002).

En este marco, nuestro trabajo se dirige a analizar diversos aspectos acerca de la rendición de cuentas que las fundaciones españolas realizan para la presentación del plan de actuación, tomando adicionalmente la referencia de otros países de nuestro entorno. Todo ello con el objetivo de reflexionar sobre los principales puntos fuertes y débiles del actual sistema que enmarca la obligación de las fundaciones españolas para con el plan de actuación, de cara a realizar diversas propuestas que puedan servir para mejorar la utilidad de dicha obligación y que, por tanto, puedan ser consideradas por los poderes públicos para futuras reformas de la normativa reguladora, y por el sector fundacional en su conjunto. El contenido abordado es un tema actual y oportuno, que puede dar pie a desarrollos posteriores, siendo de desear que nuestro trabajo resulte de utilidad.

2. El sector fundacional español

A la fecha de redacción final de este artículo (febrero de 2019), y según el último informe publicado en España acerca del sector fundacional (Rubio y Sosvilla, 2016), el número estimado de fundaciones españolas registradas y no extinguidas, con algún nivel de actividad en el año 2014, se sitúa en 14.120. De éstas, el número de fundaciones activas efectivas, es decir, con algún tipo de actividad real en función de su objeto social y que no se encuentra en estado latente, se reduce a 8.866. Si se identifican aquéllas que cuentan con algún empleado, según datos aportados por el Ministerio de Empleo y Seguridad Social, el número de fundaciones se cifra en 5.523.

El 70,65% de las fundaciones activas tenían en 2014 una antigüedad inferior a veinte años, de las cuales el 67,82% estaban vinculadas a Protectorados autonómicos y el 38,18% se circunscribían a Protectorados estatales.

La mayoría de las fundaciones españolas son pequeñas o muy pequeñas; en concreto, en 2014 el 84,21% de fundaciones tuvo unos ingresos inferiores a 2,4 millones de euros. El intervalo que concentra mayor número de fundaciones activas efectivas españolas corresponde a las fundaciones pequeñas, con ingresos anuales comprendidos entre 30.000 y 500.000 euros, suponiendo el 41,2% del total de fundaciones activas efectivas. Por lo que se refiere a las grandes fundaciones, las más relevantes son las que cuentan con ingresos anuales comprendidos entre los 2,4 y los 10 millones de euros, que suponía el 10,72% en 2014.

La principal fuente de financiación de las fundaciones activas efectivas españolas reside en las aportaciones provenientes del sector privado, concretamente el 73,81% en 2014, seguida por la financiación pública, que ha estado mostrando una tendencia bajista desde 2008, y por la gestión financiera de sus propios recursos, que supone algo más del 10% del total. De estos ingresos, al clasificarlos por su tipología, se encuentra que el 54,11% procedían de donaciones y subvenciones, mientras que el 36,15% eran el resultado de las ventas de bienes y prestaciones de servicios; la tercera fuente de recursos consistió en la obtención de rendimientos y productos del Patrimonio fundacional, representando en 2014 el 9,74%.

En definitiva, el sector fundacional español se caracteriza por estar integrado por un conjunto muy significativo de fundaciones todavía jóvenes, en el que una gran cantidad de las mismas son de tamaño reducido y cohabitan con otras grandes, también importantes en cuanto a número, con una estructura de ingresos caracterizada por un importante grado de diversificación, combinando fuentes privadas y públicas, y generados internamente (prestaciones de servicios y rendimientos de patrimonio) o externamente (donaciones y subvenciones). Además, estas fundaciones están tuteladas y supervisadas por protectorados dispersos por la geografía nacional.

3. Posible controversia sobre la elaboración del plan de actuación

Resulta evidente el hecho de que las fundaciones operan en un entorno diferente al de las sociedades de capital. A este respecto, ha sido recurrente el debate sobre la conveniencia de presentar un presupuesto o si por el contrario este tipo de información debía quedar para el ámbito de la gestión interna, al igual que sucede en el sector empresarial. En concreto, esta cuestión se planteó en la primera etapa de la normativa de fundaciones y en la adaptación sectorial del Plan General de Contabilidad (PGC), si bien, posteriormente, y como consecuencia de un conjunto de reformas, se sustituyó el presupuesto por el plan de actuación.

Diversas corrientes defienden la elaboración y presentación del presupuesto aduciendo que se trata de una importante herramienta de gestión para cualquier organización, al hacer inteligibles los planes de la dirección y crear un mecanismo para la medida del éxito de su actuación; por ello consideran necesario incluir entre sus estados contables una previsión de actividades con su correspondiente cuantificación (Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, AECA, 2010). Dado que la interpretación de su cuenta de pérdidas y ganancias y el balance de situación difiere del ámbito empresarial, resulta necesario presentar información sobre las actividades realizadas mediante la inclusión de información presupuestaria en las cuentas anuales (García, 2006).

AECA (2016) indica que la continuidad de las Entidades Sin Fines Lucrativos (ESFL) y su compromiso con sus grupos de interés, y con la sociedad en general, implican realizar planes de futuro. La previsión de actividades a través del plan de actuación constituye el enlace temporal de la información financiera formulada en este documento y el futuro previsible de la entidad. Es relevante identificar las actividades para conseguir los objetivos a alcanzar, así como para dejar constancia de los recursos de que se dispone y su financiación. El plan de actuación aprobado sirve como referente para medir la actividad de la entidad en el siguiente período.

Según un reciente estudio realizado por la Asociación Española de Fundaciones (AEF) (Sigmado, 2017), uno de cada tres españoles considera que las fundaciones actúan con transparencia, pero sin embargo algo más de la mitad estima que estas obran con un cierto grado de opacidad. En este sentido, la presentación obligatoria de la información presupuestaria ha venido siendo una característica singular de la normativa española, tal y como ponen de manifiesto Brusca y Martí (2002), si bien herramientas tales como el plan de actuación deben contribuir a mejorar la transparencia e imagen del sector. Además, en un estudio realizado por el Centro de Investigaciones Sociales de la Universidad de Heidelberg en 2007 sobre la viabilidad de un estatuto europeo para fundaciones, se constata que de los veintisiete estados miembros solo en cinco la legislación para fundaciones requería la presentación de un informe de actividades, y de éstos solo Bélgica y Luxemburgo incluían expresamente la presentación de un presupuesto.

Adicionalmente, y según Rodríguez (2017), para los profesionales de las fundaciones elaborar un presupuesto les supone incrementar la dificultad y laboriosidad de sus tareas, mostrándose por ello partidarios de su eliminación. Se apoyan en la suposición de que este tipo de información es demasiado complicada para el usuario habitual de estas entidades y en el elevado coste interno que supone esta práctica, con equipos y medios reducidos.

Todo lo anterior nos lleva a preguntarnos si se debería eximir a las fundaciones de presentar el plan de actuación junto al presupuesto que lleva incluido, al hilo de la práctica de otros países, manteniendo dicha información en las cuentas anuales, como información de los resultados obtenidos, o bien si se considera que realmente elaborando el plan de actuación se está dando información sobre sus objetivos y posteriormente sobre sus resultados. Estaría por ver si realmente la presentación del plan de actuación y su correspondiente presupuesto responde a esta necesidad, o por el contrario si en las fundaciones grandes se está duplicando el control y a las pequeñas se las está ahogando. En este sentido, la Ley de Fundaciones prevé un modelo simplificado de contabilidad para microfundaciones (artículo 25.4. de la Ley 50/2002), modelo que está pendiente de desarrollo reglamentario.

4. Modelos internacionales para el control público de las fundaciones

Respecto a la situación en otros países del entorno y teniendo en cuenta el informe elaborado por el Centro Europeo de Fundaciones (EFC por sus siglas en inglés), en el que se realizaba una comparativa del marco legal de las fundaciones en treinta países europeos, se encuentra que la normativa española es la única que contempla la presentación de un plan de actuación. Un tercio de los países no requieren ninguna información sobre actividades ni presupuestos, y en el resto de países (18 de los 30 estudiados) se solicita al menos una memoria de las actividades realizadas, y en unos pocos casos un presupuesto o una planificación de las actividades a realizar. El detalle por países se encuentra en la tabla 1.

A la vista de lo anterior, se puede afirmar con carácter general que las fundaciones españolas están sujetas a unas mayores exigencias de información que las que tienen las fundaciones europeas de su entorno más inmediato respecto a la planificación de las actividades, así como su medición y cuantificación. Concretamente, un análisis comparado de seis países ha permitido apreciar sus diferencias conforme a diversos parámetros tales como número de fundaciones, número de habitantes por fundación y porcentaje que el sector fundacional aporta al Producto Interior Bruto (PIB) (Alli, 2017) (ver tabla 2).

Tabla 1. Implantación del plan de actuación en países europeos

País	Tipo de información	Fundaciones
Austria Chipre Dinamarca Alemania Finlandia Malta Países Bajos Rumanía Eslovenia Ucrania	---	---
Bulgaria Estonia Hungria Irlanda Italia Lituania Polonia Portugal Eslovaquia Suecia Reino Unido Suiza Turquia República Checa Francia	Informe anual de actividades realizadas	Fundaciones declaradas de utilidad pública Todas Fundaciones declaradas de utilidad pública Fundaciones públicas Todas Todas Todas Todas Todas Fundaciones de mayor tamaño Fundaciones de mayor tamaño Todas Todas Todas Todas
Belgica Grecia Luxemburgo	Presupuesto	Fundaciones públicas Todas Todas
Letonia	Informe de actividades previstas para el próximo año e informe anual de actividades realizadas	Fundaciones declaradas de utilidad pública
España	Plan de actuación anual	Todas

FUENTE: Benito e Ibáñez (2016).

Tabla 2. Comparativa internacional sector fundacional

	Población total (2014)	Nº fundaciones y figuras afines (2014)	Nº habitantes/ fundación	% del sector/PIB
USA Public Charities & Private foundations	321.356.000	1.151.870	279	5,80%
UK (Inglaterra y Gales) Escocia & Irlanda del Norte	64.800.000	385.000	168	4,00%
Alemania Fundaciones religiosas y otras no registradas	81.083.000	120.784	671	3,50%
España Fundaciones no activas Fundaciones pías no autóno- mas (canónicas no civiles)	46.464.000	27.921	1.664	2,00%
Francia	66.962.000	4.009	16.703	<2,00%
Italia (estimación aproximada)	60.768.000	5.000	12.153	<2,00%

FUENTE: Alli (2017).

Para los mismos países también se ha comparado la organización jurídica en torno a las fundaciones: el rango de su norma, el tipo de autoridad que regula y con qué tipo de norma. Resulta de especial interés para el objeto de este trabajo la identificación del organismo que asume la competencia de supervisión de las fundaciones, así como su naturaleza, número, etc. (ver tabla 3).

Tabla 3. Comparativa internacional organización jurídica

Rango de la norma	Autoridad normativa-reguladora	Concentración del órgano supervisor	Naturaleza órgano regulación-supervisión	Tipo de legislación
USA	Sistema reglamentario Sistema federal, descentralizado. Estados federales con competencia regulatoria. Cierta regulación tributaria de ámbito general.	Desconcentrado en algunos estados, y en otros (mayoría) concentrada en manos del Fiscal General del Estado.	Autoridades independientes, externas a los gobiernos.	Fiscal-tributaria. La legislación sustantiva es prácticamente inexistente.
UK, Escocia & Irlanda del Norte	Rango legal (data de 1691) Sistema centralizado. Charity Commission.	Concentrado. Autoridad única que somete a control, Charity Tribunal.	Autoridades independientes, externas a los gobiernos.	Legislación sustantiva. La legislación fiscal-tributaria se desarrolla partiendo de los criterios de la normativa sustantiva.
Alemania	Rango legal (por parte de cada Land) Sistema federal, descentralizado. Estados federales con competencia regulatoria. Cierta regulación tributaria de ámbito general.	Desconcentrado, en las autoridades propias de cada land.	Autoridades públicas	Legislación sustantiva. La legislación fiscal-tributaria se desarrolla partiendo de los criterios de la normativa sustantiva. Sin embargo, gana peso debido a la descentralización.
España	Rango legal (la más reciente) Modelo mixto. Conviven fundaciones de ámbito estatal con otras de ámbito autonómico, cada una de ellas reguladas por su correspondiente administración.	Desconcentrado y confuso. Inicialmente cada Ministerio tenía su propio protectorado para las fundaciones de ámbito nacional, y a su vez cada CCAA tenía uno o varios protectorados para las de ámbito autonómico. Actualmente: Protectorado y Registro Único (ámbito estatal). Banco de España y Ministerio de Economía (fundaciones bancarias). Ministerio de Hacienda (fundaciones públicas). CCAA con su propia organización (fundaciones ámbito autonómico).	Autoridades públicas	Legislación sustantiva. La legislación fiscal-tributaria se desarrolla partiendo de los criterios de la normativa sustantiva. Con la descentralización está ganando más peso la norma fiscal.
Francia	Rango legal Sistema centralizado, autoridad estatal central.	Desconcentrado, en las Prefecturas que actúan según directrices de Ministerio de Interior.	Autoridades públicas	Legislación sustantiva. La legislación fiscal-tributaria se desarrolla partiendo de los criterios de la normativa sustantiva. Ambas son normas complejas y muy detalladas.
Italia	Rango legal Modelo mixto.	Desconcentrada y confuso como sucede con el sistema español	Autoridades públicas	Legislación sustantiva. La legislación fiscal-tributaria se desarrolla partiendo de los criterios de la normativa sustantiva.

FUENTE: Elaboración propia a partir de Allii (2017).

Se observa que es en los países anglosajones donde las fundaciones están más extendidas. Reciben mayor atención tanto por parte de los organismos reguladores como de los supervisores, que se encuentran concentrados en una autoridad única e independiente, externa al gobierno. Adicionalmente, estos países son los más prolivos en investigaciones en torno a diferentes ámbitos, tanto sobre fundaciones en particular como sobre las ESFL en general. En tal sentido, tanto el modelo británico como el norteamericano, en diversa medida, prueban cómo una intensa regulación, si es buena en términos de claridad, fiabilidad, ecuanimidad y margen operativo, no coarta a un sector fuerte y poderoso. Más bien al contrario, lo ordena y fomenta porque le da garantías y solidez. Se trata, en ambos casos, de sectores históricamente consolidados y socialmente aceptados que están muy regulados y, a la par, gozan de gran autonomía; no se puede entender un factor sin el otro (Alli, 2017).

Concretamente, en Estados Unidos (EEUU) el Financial Accounting Standards Board (FASB) fija los estándares de contabilidad que deben seguir tanto las organizaciones lucrativas como las ESFL. En concreto, los Statements of Financial Accounting Standards (SFAS) 116 y 117 regulan la forma en que las ESFL deben contabilizar las diversas operaciones y presentar los estados financieros.

Por otra parte, el Internal Revenue Service (IRS) es la agencia tributaria del Gobierno de los EEUU. Este organismo es el encargado de recaudar impuestos y de las normas tributarias del Estado. Las ESFL le presentan una declaración, mediante el modelo 990, en el que solicitan las ventajas fiscales. Dada la veracidad y fiabilidad del IRS, la información del modelo 990 ha sido usada por numerosos investigadores para estudiar el sector. Inicialmente este modelo estaba diseñado para determinar si una ESFL cumplía con las distintas leyes federales que le permitían mantener la exención fiscal. Sin embargo, debido a su contenido, se ha convertido en el modelo oficial de referencia para control y evaluación de las ESFL (Keating & Frumkin, 2001).

5. El modelo español

Las fundaciones españolas cuentan desde 2012 con un modelo normalizado tanto para la presentación del plan de actuación como para informar sobre su grado de ejecución, hecho que inicialmente se puede valorar positivamente. Mediante dicho modelo es de esperar que se pueda hacer un mejor seguimiento año tras año de sus objetivos y resultados, e incluso comparativas y/o agregaciones en el sector fundacional. No obstante, se obliga a las fundaciones a ajustarse a un modelo predefinido y estándar, perdiendo flexibilidad en el momento de su elaboración. A este respecto, una cuestión a valorar sería si el hecho de normalizar la forma de presentación de esta información contribuirá a que las fundaciones atiendan en mayor medida la obligación de presentar el plan de actuación o, por el contrario, actuará como disuasorio para su cumplimiento, ya que se puso de manifiesto

que más del 50% de las fundaciones a nivel nacional no cumplen con la obligación de su presentación, tal y como se muestra en la tabla 4.

Tabla 4. Fundaciones que cumplen con la obligación de presentar el plan de actuación en el Protectorado del Ministerio de Educación

Año	Nº fundaciones inscritas en el registro	Presentan planes de actuación	%
2008	1.100	522	47%
2009	1.198	583	49%
2010	1.319	608	46%
2011	1.405	614	44%

FUENTE: Larriba et al. (2011).

Antes de la entrada en funcionamiento del Protectorado y Registro único para las fundaciones de ámbito estatal, al estudiar la información que tenían disponibles las fundaciones desde los diferentes protectorados acerca del modelo de plan de actuación, así como las posibles instrucciones para su elaboración, se encontró la información recogida en la tabla 5.

Tabla 5. 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%
Total	15		48		63	

FUENTE: Ibáñez y Benito (2013).

Se observa que la proporción de protectorados que no prestan ningún tipo de ayuda a las fundaciones para la elaboración del plan de actuación era muy elevada, situándose la media en el 79%. Este índice se elevaba en el caso de los protectorados autonómicos, lo cual parece lógico, ya que es de esperar que cuenten con menores medios. Adicionalmente, se ponía de manifiesto la dispersión y elevado número de protectorados (63) existentes en España. Desde 2015, con el Protectorado único, su número se ha reducido notablemente, y en la actualidad se cuenta con 26 protectorados, como veremos en la información que se analiza posteriormente.

A finales de 2015 entró en funcionamiento el Protectorado único de fundaciones de competencia estatal y la puesta en marcha del Registro único también para fundaciones de competencia estatal. Pese a su reciente creación es una cuestión que ya estaba prevista tanto por la Ley 30/1994 como por la actual Ley 50/2002, y da respuesta a una de las principales demandas del propio sector fundacional, que lo ha valorado muy favorablemente. Entre otras funciones le corresponde al protectorado dar a conocer la existencia y actividades de las fundaciones. La actual Ley de Fundaciones 50/2002 también contempla la creación de un Consejo Superior de Fundaciones (artículos 38 y 39), órgano de carácter consultivo pendiente todavía de creación, que debería tener entre otras competencias la de planificar y proponer las actuaciones necesarias para la promoción y fomento de las fundaciones, realizando los estudios precisos al efecto. Las Comunidades Autónomas (CCAA) tienen también competencias en la materia y sus correspondientes protectorados o registros.

Al realizar un inventario de los protectorados y registros de fundaciones existentes en España, según se puede observar en la tabla 6, encontramos que existen en total treinta unidades de este tipo, dispersas por la geografía nacional y adicionales al Protectorado y Registro único estatal. De las diecisiete CCAA, trece tienen centralizado el protectorado y registro en un único departamento de la administración, habitualmente en consejerías “transversales” tales como presidencia, administración pública y justicia. La mayor dispersión de protectorados y registros se concentra en cuatro comunidades: Asturias, Baleares, Madrid y Murcia. Cabe también señalar que a nivel central el Protectorado y Registro único se ubican en ministerios diferentes; el Protectorado se encuentra en el Ministerio de Educación y el Registro en Justicia.

Tabla 6. Departamentos públicos en los que se ubican protectorados y registros

	Protectorado	Registro
Fundaciones ámbito estatal	Ministerio de Educación, Cultura y Deporte	Ministerio de Justicia
Andalucía	Consejería de Justicia e Interior	
Aragón	Departamento Política Territorial, Justicia e Interior	
Principado de Asturias	Consejería de Cultura, Comunicación Social y Turismo. Secretaría General Técnica (*)	Fundaciones Laborales: Consejería de Economía y Empleo, Fundaciones Docentes y Culturales: Consejería de Cultura y Deporte
Illes Balears	Fundaciones Educativas, Docentes, Culturales y de Investigación: Consejería de Educación y Cultura (*) Fundaciones Laborales: Consejería de Trabajo y Formación (*)	Consejería de Presidencia
Islas Canarias	Consejería de Presidencia, Justicia e Igualdad (*)	
Cantabria	Consejería de Presidencia y Justicia	
Castilla y León	Consejería de Interior y Justicia	
Castilla-La Mancha	Consejería de Administraciones Públicas y Justicia	
Cataluña	Consejería de Justicia	
C. Valenciana	Consejería de Justicia y Administraciones Públicas	
Extremadura	Consejería de Administración Pública y Hacienda. S.G. de Administración Pública e Interior. (*)	
Galicia	Consejería de Presidencia, Administraciones Públicas y Justicia	
Comunidad de Madrid	Fundaciones benéfico-asistenciales: Consejería Familia y Asuntos Sociales; Fundaciones sanitarias: Consejería de Sanidad; Fundaciones laborales: Consejería de Empleo y Mujer; Fundaciones culturales y deportivas: Consejería de Cultura y Deporte y Portavocía del Gobierno	Consejería de Presidencia y Justicia

	Protectorado	Registro
Región de Murcia	Fundaciones Educativas, Docentes, y de Investigación: Consejería de Educación, Universidades y Empleo (*); Fundaciones benéfico-asistenciales: Consejería de política Social, Mujer e Inmigración (*); Fundaciones Culturales: Consejería de Educación, Formación y Empleo (*); Fundaciones Culturales: Consejería de Cultura y Turismo (*); Fundaciones sanitarias: Consejería de Sanidad y Consumo. D.G. de Planificación, Ordenación Sanitaria (*)	Consejería de Presidencia
Navarra	Departamento de Presidencia, Administraciones Públicas e Interior	
País Vasco	Departamento de Justicia y Administración Pública	
La Rioja	Consejería de Administraciones Públicas y Política Local (*)	

(*) Según Ministerio de Sanidad, Servicios Sociales e Igualdad.

FUENTE: Elaboración propia.

Se puede afirmar que la información de las fundaciones españolas se encuentra dispersa a lo largo del territorio nacional, y resulta complicado que tantas unidades tan diferentes tengan un conocimiento y acercamiento adecuado a la problemática de las mismas.

Adicionalmente, al consultar la información y asesoramiento que la mayoría de los protectorados ponen a disposición de las fundaciones, a través de sus páginas web se observa que éstos son muy escasos. Por otro lado, en aquellos casos en los se cuenta con un mayor desarrollo, se enfocan hacia la gestión administrativa, concretamente hacia la administración electrónica, en la que nuestra administración pública ha puesto mucho empeño y recursos últimamente. En concreto, en la página web del Protectorado único, cuando se consultan las instrucciones, guías y jornadas explicativas para la confección de las cuentas anuales y planes de actuación, en realidad se encuentran manuales para el uso de la aplicación informática diseñada para registrar dichas informaciones. Además, se puede consultar a través de su web la base de datos de las fundaciones nacionales registradas, pero con acceso únicamente a la relación de fundaciones, la provincia en la que están domiciliadas y sus fines fundacionales.

Al solicitar información al Protectorado único, al objeto de poder valorar la evolución que están teniendo las fundaciones españolas con respecto a la obligación de depositar el plan de actuación, se nos comunicó que el acceso a la misma debiera ser bajo una solicitud muy concreta y relativa a muestras muy limitadas, tales como copia de unos cuantos depósitos de planes de actuación de determinadas fundaciones. Se evidencia, por tanto, la limitación de consulta que existe acerca de información que es de carácter público. Al hilo de dicha petición de información y siguiendo las pautas recibidas, se obtuvo el dato relativo al número de planes de actuación depositados en 2016 y 2017, que ascen-

dían a 2.219 y 1.862 respectivamente. Para poder obtener el total de fundaciones registradas se indica que dicho dato lo facilita el Registro. Finalmente, no fue posible contrastar el tanto por ciento de fundaciones que a nivel nacional no cumplen a la fecha de redacción de este artículo (febrero de 2019) con la obligación de presentación del plan de actuación, cifrado anteriormente en el 50% para el periodo 2008-2011.

Tras este análisis resulta más que evidente el hecho de que preparar el trabajo de base de cualquier investigación del sector fundacional español supone un esfuerzo ímprobo. Algunas fundaciones ponen a disposición pública sus cuentas anuales en su propia página web, pero no todas. No obstante, el Instituto de Análisis Estratégico de Fundaciones (INAEF), como instrumento de investigación y prospectiva de la AEF, ha realizado ya aportaciones apreciables y esenciales para progresar en el conocimiento del sector. Para realizar esta labor se ha valido la base de datos electrónica recogida en la web fundaciones.es, y se han llevado a cabo una serie de diferentes publicaciones con el nombre de “Sector Fundacional español: datos básicos”.

A pesar de los avances realizados, nos encontramos con que de momento no se ha desarrollado suficientemente el funcionamiento reglamentario de este Registro único y, además, diversas CCAA tienen más de un protectorado y registro. La dispersión de autoridades públicas supervisoras se combina con la lectura propia que puede realizar la Agencia Tributaria, y ello unido a los distintos criterios autonómicos y de las haciendas forales que puedan aparecer. En tal sentido, como ya se ha venido poniendo de manifiesto, nuestro modelo es algo precario y claramente insuficiente, la propia Ley de Fundaciones ha quedado atrás y la legislación civil y societaria es mucho más moderna, completa y exigente. Es cierto que la creación de un Registro y Protectorado único, como autoridad reguladora y concentrada para las fundaciones de ámbito estatal, ha sido un paso fundamental, pese a que se podría objetar que con dicha centralización se podría tener los efectos negativos de una excesiva uniformización del sector. Sin embargo, como referencia, EEUU, debido a su propia naturaleza y tamaño, ha mantenido un sistema estatal de supervisión finalista a través de la Fiscalía General (Alli, 2017).

Dado que los protectorados son los encargados públicos de velar por el funcionamiento de las fundaciones (artículo 34 de la Ley 50/2002), y los responsables de comprobar la adecuación formal del plan de actuación a la normativa vigente para proceder posteriormente a depositarlo en el registro de fundaciones correspondiente, y teniendo en cuenta toda la información analizada anteriormente, cabe preguntarnos cómo puede resultar posible tener un acercamiento real a un sector como el fundacional que se caracteriza por su complejidad. También nos cuestionamos si la organización actual está provocando tan solo la realización de una función meramente burocrática, sin llegar a realizar una verdadera tutela, supervisión y control de las fundaciones. Ello nos lleva a plantear que claramente se deben seguir dando pasos en la mejora organizativa de estas unidades, con el objetivo de dar mayores apoyos al sector fundacional.

Hay autores que han sugerido que la organización debería conducir al establecimiento de una red de Registros del Estado con cauces de comunicación cruzada, que permitiesen depurar la informa-

ción sobre la situación tanto institucional como financiera del sector en España, y que debería ser gestionado por una única institución en forma de consorcio o similar (Rubio y Sosvilla, 2016). En este sentido, es de destacar que la propia Ley 50/2002 contempla la creación de una Comisión de cooperación e información registral en el seno del Consejo Superior de Fundaciones. Dicha Comisión se encargaría de establecer mecanismos para la colaboración e información mutua entre los distintos registros (artículo 40 de la Ley 50/2002).

El Tribunal de Cuentas publicó en enero de 2012 un informe (nº 932), en el que se instaba a los poderes públicos a instaurar un régimen mínimo regulatorio para las Fundaciones y terminar con la poca transparencia de este tipo de entidades. En años anteriores surgieron numerosas fundaciones cuyos fines reales poco o nada tenían que ver con los que motivaron su creación, y que han dado lugar a numerosas irregularidades. Del informe se puede concluir la conveniencia de aumentar la transparencia en la gestión y en la financiación de las fundaciones, para que se pueda conocer de manera directa sus objetivos y resultados en el desarrollo de sus actividades, así como de los medios empleados para conseguirlos.

Tal y como pone de manifiesto Alli (2017), y apoyando sus manifestaciones en autores tales como García-Andrade, Piñar Mañas o Rey García, resulta ya evidente que el concepto tradicional de fundación como patrimonio adscrito a un fin, muy determinado por la *voluntas fundatoris*, está cambiando. Ya desde su configuración por la Ley de Fundaciones de 1994, la capacidad decisoria y transformadora del gobierno cobró una enorme fuerza sobre la constitución y la vida operativa de la fundación. Dicho de otro modo, esto supuso un traslado del peso de la fundación desde el patrimonio como elemento central y estático, hacia el de las operaciones bajo el parámetro de los fines u objetivos, y resultados. Por ello, sugiere Alli (2017) que la autoridad fiscalizadora centre su atención en realizar controles operativos *ex post facto* de las actividades, conforme a los resultados obtenidos y actuaciones del patronato y el patrimonio. Partiendo de estas afirmaciones y de la estructura actual del sector fundacional, esta doctrina expone que la regulación actual apenas aporta nada a las grandes fundaciones patrimoniales, debido a que por el origen de su patrimonio y de su dotación, procedente de su patronato y los fines y objetivos, cuentan con los propios patronos y estructuras (bancos, *holdings*, grupos familiares, etc.) que las someten a controles rigurosos y han establecido sistemas profesionales de dirección y gestión. Son fundaciones que tienen capacidad suficiente para, además, ser evaluadas externamente y competir en el mercado global, a todos los efectos. Junto a ellas se encuentran las pequeñas fundaciones que, precisamente, lo que piden son sistemas de supervisión mucho más adaptados.

Casi un 44% de la opinión pública piensa que el gobierno debiera asegurar la transparencia de las fundaciones. A pesar de esto, es destacable que para el 26,7% de la población las administraciones debieran o bien favorecer el desarrollo de las fundaciones o como mínimo no obstaculizar su labor y desarrollo (Sigmado, 2017).

Adicionalmente, algunas investigaciones (Rodríguez, 2017) también están poniendo de manifiesto la necesidad en España de un órgano regulador único que coordine los numerosos protectorados y registros existentes, que ejercen con desigual celo el control y supervisión de las entidades y la publicación de su información, proponiendo un marco integrado de la forma de elaborar y publicar los informes anuales. Estamos ante un cuadro complejo que exige nuevas fórmulas y demanda nuevos criterios de funcionamiento, gestión y, por todo ello, también de supervisión (Rey, 2007).

En el apartado anterior se ha referido que la supervisión que de las fundaciones se realiza en diferentes países procede bien de estamentos públicos gubernamentales, bien de organizaciones de naturaleza privada o corporativa. En este sentido, se podría tener en cuenta la opción de que el propio sector fundacional pudiera realizar su propia supervisión mediante estructuras creadas por el propio sector. De esta forma se evitarían parte de las cargas que soportan las administraciones públicas, y el propio sector sería el que realmente supervisase su funcionamiento como los mejores expertos que son, conocedores de sus necesidades y velando por su propia labor.

Por todo ello, sería deseable poder contar con un directorio completo de las fundaciones lo más homogéneo y fiable posible, que permita realizar aproximaciones cuantitativas de los parámetros básicos del sector fundacional español. En este sentido resultaría de gran ayuda el desarrollo reglamentario del Registro único y la puesta en marcha del Consejo Superior de Fundaciones, con la correspondiente comisión que se encargue de establecer mecanismos para la colaboración e información mutua entre los distintos registros. De esta forma se estaría consiguiendo la citada red de Registros del Estado, propuesta anteriormente por otros investigadores, con cauces de comunicación cruzada que permitiesen depurar la información sobre la situación tanto institucional como financiera del sector en España, facilitando las investigaciones sobre el sector y refrendando la transparencia y labor realizada.

6. Análisis de resultados y medición de impacto a través del plan de actuación

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. Podemos encontrar en la literatura amplios debates sobre los conceptos y la medición de la eficiencia y la eficacia en las ESFL, así como importantes iniciativas que pretenden guiar a estas entidades en las prácticas más habituales con las que los propios financiadores miden

los impactos y retornos producidos por los fondos aportados (Geofunders, 2009). En los últimos años se están realizando en España también importantes esfuerzos en este sentido (Rey et al., 2018).

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

Adicionalmente, la mayoría de las fundaciones desarrollan su actividad en el sector servicios, por lo que el factor humano resulta de suma importancia en su organización. Es por ello que siguiendo el análisis de costes y productividad del capital humano realizado por Herranz (2005), la productividad se define generalmente como la relación entre los factores obtenidos y los recursos utilizados. Tal y como refiere este autor, la productividad del capital humano se traducirá en la relación entre el volumen de actividad de la entidad y los recursos humanos que han sido precisos para poderla llevar a cabo. El volumen de actividad se puede concretar mediante el valor total de ingresos o mediante el número de usuarios-beneficiarios atendidos. Tomando como base estas definiciones se han determinado, entre otras, las siguientes ratios:

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

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

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

Adicionalmente, estas medidas están en consonancia con las dos variables fundamentales que según Carman (2009) debe contener la medición de las acciones realizadas por una fundación: impacto social conseguido y coste de la inversión realizada para la consecución de dicho impacto.

En consecuencia, y a partir de la base de datos facilitada por la AEF para el periodo 2008 a 2014, hemos calculado los indicadores de productividad técnica anteriormente expuestos. La AEF recopila información desde hace algún tiempo a través de un formulario web en el que participan todas las fundaciones españolas que han tenido a bien colaborar con esta asociación. De la población disponible se procedió a seleccionar solo aquellas fundaciones de las que se disponían los datos correspon-

dientes a las variables necesarias: número de empleados, número de beneficiarios y total de ingresos, para cada uno de los siete ejercicios objeto de estudio, resultando finalmente una reducida muestra de un total de 91 fundaciones. Cabe destacar la dificultad de mantener información actual de este calibre, así como la posibilidad de contrastar su fiabilidad.

La tabla 7 proporciona algunos estadísticos descriptivos de las variables empleadas en el periodo analizado, con el fin de conocer su comportamiento dentro de la muestra.

Tabla 7. Estadísticos descriptivos 2008-2014

Variable	Min.	Max.	Media	Mediana	Des. Típica
Empleados	0	2.413	101	12	307
Beneficiarios	0	56.352.449	390.161	5	3.037.906
Ingresos	0	133.386.614	8.660.752	1.812.433	17.556.814

FUENTE: Elaboración propia.

Los valores de la columna “desviación típica” indican que los datos están distribuidos en un rango muy amplio, evidenciando la enorme heterogeneidad que presentan entre si las unidades que conforman este estudio, en consonancia con la realidad del sector fundacional.

Tabla 8. Productividad técnica 2008-2014

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Productividad técnica en ingresos (PTI) (en euros)	90.473	104.919	82.560	78.111	85.269	82.075	80.102
Productividad técnica según usuarios (PTU)	6.662	9.354	1.200	3.695	3.339	2.493	4.505

FUENTE: Elaboración propia.

A la vista de los valores obtenidos en la tabla 8 podemos concluir que la productividad técnica de ingresos oscila, en el intervalo de los siete años de la muestra seleccionados, entre 78.000 euros y 104.000 euros, sin seguir una tendencia determinada. Estos valores nos indican los ingresos medios que una fundación española puede conseguir por cada empleado contratado.

En el caso de la productividad técnica según usuarios, el valor obtenido para cada uno de los años presenta una mayor dispersión que la del índice anterior, oscilando entre 1.200 y 9.300 usuarios anuales atendidos por trabajador contratado. Este resultado evidencia, bajo nuestra interpretación, las dificultades de medir los usuarios de una fundación, así como la falta de un criterio y pautas claras que puedan facilitarle dicha labor a las fundaciones. Además, se considera que la heterogeneidad del sector se acusa en mayor medida en este índice, por lo que sería aconsejable estudiarlo por sectores y tipo de actividad.

Este modesto estudio empírico puede resultar de interés para ejemplificar la utilidad que tiene la información del plan de actuación, así como para el análisis de resultados y medición de impacto del sector fundacional en general y de cada una de una de las fundaciones en particular. Adicionalmente, y dada la implantación de la administración electrónica y la proliferación de plataformas para informar su contenido de manera *on line*, se puede poner de manifiesto que se está elaborando un repositorio de información fiable y que podría resultar fácilmente accesible. Si a los aspectos señalados, añadimos el papel que los protectorados debieran jugar, no solo supervisando las fundaciones, sino también favoreciendo su desarrollo, se podría dar servicio a sus *stakeholders* mediante la publicación de información que les permita orientarse, por ejemplo, en sus decisiones de donación. Esta información podría resultar de utilidad además a las propias fundaciones, que podrían contar con una valiosa guía para su gestión interna y organización, así como para el planteamiento de objetivos o los propios valores a conseguir en los presupuestos incluidos en el plan de actuación y, por supuesto, a los investigadores y académicos especializados en este sector.

7. Conclusiones

Como se ha puesto de manifiesto por numerosos estudios, las fundaciones españolas se caracterizan por su juventud, diversidad y complejidad; además, sus características, funciones y financiación presentan un alto grado de heterogeneidad.

La elaboración de un plan de actuación y de un presupuesto por parte de las fundaciones de manera obligada no ha estado, ni está, libre de controversia. Supone una nota característica de las fundaciones españolas, que están sujetas a mayores exigencias de información que en muchos países de nuestro entorno al tener que, de manera obligatoria, planificar sus actividades, así como su medición y cuantificación.

No cabe duda de las ventajas del plan de actuación como herramienta de gestión, y su aportación a la medida del éxito de las actuaciones realizadas. Adicionalmente, contribuye a la mejora de la transparencia del sector. Sin embargo, desde el ejercicio profesional y en concreto desde las pequeñas

fundaciones repercute negativamente, al suponer una importante carga difícil de asimilar cuando se cuenta con equipos y medios reducidos.

En países anglosajones en los que las fundaciones están más extendidas, reciben mucha atención por parte de los organismos reguladores y supervisores, que se encuentran concentrados en una autoridad única e independiente, externa al gobierno. Estos países son, además, los más prolijos en investigaciones en torno a diferentes ámbitos, tanto sobre fundaciones en particular como sobre las ESFL en general.

Con el modelo normalizado para la presentación del plan de actuación desde 2012, resultaría conveniente valorar si el hecho de estandarizar la forma de presentación de esta información contribuirá a que las fundaciones atiendan en mayor medida la obligación de presentar el plan de actuación, o, por el contrario, actuará como disuasorio para su cumplimiento. Se puso de manifiesto que durante el periodo 2008-2011 más del 50% de las fundaciones a nivel nacional no cumplían con la obligación de su presentación. No ha resultado posible contrastar dicho indicador debido a las dificultades de acceso a las fuentes de información.

Los protectorados, encargados públicos de velar por el funcionamiento de las fundaciones, se caracterizan en España por su elevado número y dispersión. Inicialmente eran 63, y desde 2015, con la puesta en marcha del Protectorado único, su número se ha reducido notablemente, y en la actualidad se cuenta con 26 protectorados. Se puede afirmar que la información de las fundaciones españolas se encuentra dispersa a lo largo del territorio nacional, y resulta complicado que tantas unidades y tan diferentes tengan un conocimiento y acercamiento adecuado a la problemática de las fundaciones. La actual ley de fundaciones también contempla la creación de un Consejo Superior de Fundaciones, órgano de carácter consultivo pendiente todavía de creación. Entre otras competencias, está previsto que tenga la de planificar y proponer las actuaciones necesarias para la promoción y fomento de las fundaciones, realizando los estudios precisos al efecto.

Secundando la propuesta realizada por profesionales y académicos, se considera necesario llevar a cabo el desarrollado reglamentario del Protectorado y Registro único y, además, emprender un proceso de concentración que corrija la actual dispersión de autoridades supervisoras. Se facilitaría así el ahorro de medios, una especialización y el acercamiento real a un sector como el fundacional que se caracteriza por su complejidad, emulando los modelos anglosajones que se han demostrado exitosos. Alternativamente, podría establecerse una red de Registros del Estado, que actúe como coordinador de los protectorados y registros existentes, y que permita tener información fiable y única sobre la situación institucional, de actividad y financiera del sector. Por esta vía se estaría contribuyendo a la solicitada transparencia en la gestión y en la financiación de las fundaciones, pudiendo dar a conocer de manera directa los objetivos y resultados de este tipo de entidades en el desarrollo de sus actividades, así como de los medios empleados para conseguirlos. La función de tutela y control a realizar por los protectorados podría centrar su atención en realizar controles y dinamización conforme a los resultados obtenidos y actuaciones realizadas. El sistema sería mucho más actual, ya que el concepto

tradicional de fundación como patrimonio adscrito a un fin está cambiando, trasladándose hacia el de las operaciones bajo el parámetro de los fines u objetivos, y resultados.

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. En España, con los datos incluidos en el plan de actuación, se pueden plantear medidas de eficiencia muy completas. 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, y sus objetivos e indicadores. En este sentido, un estudio de productividad técnica, partiendo de los ingresos, número de usuarios y número de trabajadores, puede aportar importantes ventajas organizativas, ya que contiene la medición de las acciones realizadas por una fundación: impacto social conseguido y coste de la inversión realizada para la consecución de dicho impacto. Con las posibilidades tecnológicas actuales, los protectorados debieran estar facilitando y dinamizando la publicación de información que resultase de utilidad para el sector fundacional. Sin embargo, tras el análisis realizado, queda evidenciado el hecho de que realizar investigaciones empíricas del sector fundacional español supone un esfuerzo ímprobo.

En definitiva, las fundaciones españolas precisan de una cultura organizativa acorde a tendencias actuales, y una responsabilidad dirigida a la obtención de beneficios sociales y a la mejora del rendimiento de la gestión, todo ello apoyado por mecanismos públicos que faciliten y evolucionen en igual sentido.

Bibliografía

- ALLI TURRILLAS, J. (2017): "Un análisis comparado de modelos resultantes en la regulación y supervisión pública de las fundaciones". En: Turrillas, A. (Ed.), *Encrucijada y retos europeos en la regulación jurídica de la fundación en España*, Valencia: Editorial Tirant Lo Blanch, 283-367.
- ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (AECA) (2010): *Los Estados Contables de las Entidades Sin Fines Lucrativos*, Madrid: AECA.
- ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (AECA) (2016): *Los Estados Financieros de las Entidades Sin Fines Lucrativos*, Documento nº 2, Madrid: AECA.
- BENITO, B. & IBÁÑEZ, N. (2016): "Las obligaciones contables de las fundaciones y el plan de actuación", *Revista Española del Tercer Sector*, 34, 89-122.

- 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.
- CARMAN, J.G. (2009): "The accountability movement: What is wrong with this theory of change?", *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 39 (2), 256-274.
- CENTRE FOR SOCIAL INVESTMENT. UNIVERSITAT HEIDELBERG (2007): "Feasibility Study on a European Foundation Statute", *Final Report*. DOI: 10.1177/0899764008330622.
- GARCÍA, A. (2006): *La contabilidad de las fundaciones y asociaciones*, Barcelona: Gestión 2000.
- GRANTMAKER FOR EFFECTIVE ORGANIZATIONS (2009): *Evaluation in Philanthropy: Perspectives from the Field*, Washington, DC: Council on Foundations Grantmakers for Effective Organizations (GEO).
- HERRANZ, R. (2005): *Las organizaciones no gubernamentales, un modelo integral de gestión y control*, Madrid: Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas.
- IBÁÑEZ, N. & BENITO, B. (2013): "El plan de actuación en las fundaciones: medidas de eficiencia y eficacia", *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, 79, 167-192.
- KEATING, E.K. & FRUMKIN, P. (2001): *How to assess nonprofit financial performance*, Harvard University and Kellogg Graduate School of Management at Northwestern University.
- KRAMER, M., PARKHURST, M. & VAIDYANATHAN, L. (2009): *Breakthroughs in Shared Measurement and Social Impact*, Boston: FSG Social Impact Advisors.
- LARRIBA, A., SERRANO, F. & UREÑA, L. (2011): *Jornadas sobre el proyecto de Real Decreto del 22-07-2011*, Madrid: Fundación ONCE, AECA y AEF.
- REY-GARCÍA, M., SANZO-PÉREZ, M.J. & ÁLVAREZ-GONZÁLEZ, L.I. (2018): "To Found or to Fund? Comparing the Performance of Corporate and Noncorporate Foundations", *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 47(3), 514-536. DOI: 10.1177/0899764017750492.
- REY, M. (2007): "La gestión de las fundaciones en el siglo XXI: retos, tendencias y hoja de ruta", *Revista Española del Tercer Sector*, 6 (mayo-agosto), 37-54.
- RODRÍGUEZ, F.J. (2017): *Propuesta del plan de actuación como herramientas para la valoración del desempeño en fundaciones españolas*, Tesis doctoral, Universidad Complutense de Madrid.
- RUBIO, J. & SOSVILLA, S. (2016): *El sector fundacional en España: atributos fundamentales (2008-2014)*, Tercer informe. Asociación Española de Fundaciones, Instituto de Análisis Estratégico de Fundaciones (INAEF).
- SIGMADO, ANÁLISIS E INVESTIGACIÓN, S.L. (2017): *Informe sobre la percepción acerca de las características, fines y motivaciones de las fundaciones en España*, Asociación Española de Fundaciones, Instituto de Análisis Estratégico de Fundaciones (INAEF).
- TRIBUNAL DE CUENTAS DEL REINO DE ESPAÑA (2012): *Informe nº 932 de Fiscalización de las Fundaciones de ámbito local*.

