



Universidad
Politécnica
de Cartagena



FACULTAD DE
CIENCIAS DE LA
EMPRESA

**NORMALIZACIÓN CONTABLE ESPAÑOLA
DIRIGIDA A FORMACIONES POLÍTICAS:
EL PLAN DE CONTABILIDAD ADAPTADO A LAS
FORMACIONES POLÍTICAS 2018**

**Alba Sánchez García
Curso 2018/19**

Director: Isidoro Guzmán Raja

Codirectora: Manuela Guzmán Raja

Trabajo Fin de Grado para la obtención del título de Graduado en
Administración y Dirección de Empresas

ÍNDICE

RESUMEN	4
1. INTRODUCCIÓN.....	5
2. CONCEPTO DE FORMACIÓN POLÍTICA.....	6
3. APROBACIÓN Y OBLIGATORIEDAD DEL PLAN	11
4. ESTRUCTURA DEL PLAN GENERAL ADAPTADO A FORMACIONES POLÍTICAS (PCAFP 2018) .	14
5. MARCO CONCEPTUAL	15
5.1. Imagen fiel.....	15
5.1.1. Principios contables.....	16
5.2. Elementos de las cuentas anuales	18
5.3. Criterios de reconocimiento.....	20
5.4. Criterios de valoración	22
5.5. Principios y normas de contabilidad generalmente aceptados	23
6. NORMAS DE REGISTRO Y VALORACIÓN.....	24
6.1. Gastos e ingresos de las formaciones políticas: NRV 12ª	25
6.1.1. Gastos.....	25
6.1.2. Ingresos	29
6.2. Subvenciones, donaciones y legados	31
6.3. Actividades electorales conjuntas.....	33
7. CUENTAS ANUALES	34
7.1. Cuentas anuales consolidadas	35
7.2. Documentos que integran las cuentas anuales	36
7.3. Formulación de las cuentas anuales	37
7.4. Estructura de las cuentas anuales.....	38
7.5. Balance	39
7.6. Cuenta de resultados	41
7.7. Memoria.....	43
8. RECURSOS ECONÓMICOS DE LAS FORMACIONES POLÍTICAS.....	52
9. OBLIGACIONES CONTABLES	57
9.1. Responsable de la gestión económico-financiera.....	59
10. FISCALIZACIÓN Y CONTROL DE LAS ENTIDADES POLÍTICAS	60
10.1. Control interno.....	61
10.2. Control externo	62

10.3. Control parlamentario.....	63
11.INFRACCIONES Y SANCIONES.....	63
12.CONCLUSIONES.....	65
13.BIBLIOGRAFÍA.....	68
14.ANEXOS.....	71

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1: Firmas necesarias para la creación de una agrupación electoral	10
Tabla 2: Principios contables del PGC 2007 vs PCAFP 2018	17
Tabla 3: Principios y normas PCAFP 2018 vs PGC 2007	23
Tabla 4: Comparación modelo memoria PCAFP 2013 vs. PCAFP 2018	45
Tabla 5: Categorías de las cuentas corrientes abiertas en entidades de crédito.....	49
Tabla 6: Ingresos públicos que se deben cumplimentar en la memoria	50
Tabla 7: Ingresos públicos que se deben cumplimentar en la memoria (continuación).....	50
Tabla 8: Ingresos de origen privado que se deben cumplimentar en la memoria	50
Tabla 9: Recursos de financiación de las formaciones políticas	53
Tabla 10: Financiación obtenida por las formaciones políticas durante los años 2010-2015	56

RESUMEN

La finalidad del presente Trabajo Fin de Grado es analizar la estructura y contenido del Plan de Contabilidad Adaptado a las Formaciones Políticas en España (en adelante PCAFP), de obligado cumplimiento a partir del 1 de enero de 2019.

En primer lugar, se analizará el concepto de formación política, así como su delimitación, concluyendo esta fase previa del trabajo intentando reseñar las entidades que tienen la obligación de aplicar el PCAFP, así como las características más destacadas de cada una de éstas.

Posteriormente, se explicarán las partes de que se compone la citada norma contable, destacando sus aspectos más relevantes, al tiempo de realizar una comparación con otros planes de características similares como el Plan General de Contabilidad 2007 (PGC 2007) y el Plan de Contabilidad de Entidades sin Fines Lucrativos (PCESFL).

El trabajo finaliza con la exposición de las principales fuentes de financiación de estas entidades, así como de sus obligaciones contables y la fiscalización y control a la que están sometidas.

1. INTRODUCCIÓN

La importante labor que ejercen las formaciones políticas en una democracia es innegable, ya que son los mecanismos fundamentales para la participación de los ciudadanos en la vida política.

En este sentido, el artículo 81 de la Constitución española fijó la obligación de que las Cortes aprobaran una Ley Orgánica para regular el régimen electoral, siendo la primera regulación al respecto la Ley 39/1978, modificada posteriormente por la ley 3/1987, en la que se establecían los criterios que debían cumplir las formaciones políticas con respecto a las elecciones locales, regulando el Real Decreto Ley 20/1977 diversos aspectos electorales, aunque, no obstante, no fue hasta 1985 cuando se publica la primera Ley Orgánica 5/1985, de 19 de junio, mediante la que se regulaba el régimen electoral general, con la finalidad de alcanzar que el derecho de sufragio se desarrolle en libertad.

En lo que se refiere a la financiación de las formaciones políticas, fue la Ley Orgánica 3/1987, de 2 de julio, sobre financiación de los partidos políticos, la que reguló dicho aspecto por vez primera, llegando a tener una vigencia de veinte años, transcurridos los cuales quedó obsoleta debido a los continuos cambios desarrollados en España, entre los que cabe destacar, entre otros, la incorporación a la Unión Económica y Monetaria, el afianzamiento de la democracia que en ese momento apenas atesoraba diez años, junto con las presuntas irregularidades de financiación de algunas formaciones políticas, que se mostraban como uno de los tres principales problemas para la ciudadanía de acuerdo con diversos estudios realizados por el Centro de Investigaciones Sociológicas (CIS).

En concreto, fue en el año 2007 cuando se procedió a su modificación mediante la publicación de la Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, sobre financiación de los partidos políticos, con el propósito de adaptarla la anterior legislación a los nuevos y continuos cambios, decretándose a través de dicha legislación (Ley Orgánica 8/2007, Disposición Adicional 8ª) por primera vez la creación de un plan contable propio para las formaciones políticas, el cual debía ser confeccionado y aprobado por el Tribunal de Cuentas después de un análisis y debate por la Comisión Mixta Congreso-Senado. Sin embargo, no fue

hasta la Resolución del 8 de octubre de 2013, cuando se aprobó el primer plan específico para estas formaciones, cuya entrada en vigor efectiva se produjo el día 1 de enero de 2014, si bien con carácter voluntario por los motivos que se aducen posteriormente.

No obstante, la Ley Orgánica 3/2015, de 30 de marzo, de control de la actividad económico-financiera de los partidos políticos, que modifica algunos aspectos de la Ley 8/2007 y adjudica mecanismos más exigentes para alcanzar una mayor transparencia en la financiación de los partidos políticos, también determinó en su DT 2ª que las formaciones no quedarían supeditadas al anterior plan hasta que no se adecuase el mismo a la citada Ley Orgánica mediante acuerdo del Pleno del Tribunal, lo que se ha producido tres años después mediante la Resolución del 21 de diciembre de 2018, por la que el Tribunal de Cuentas aprueba el plan específico modificado, cuya entrada en vigor ha tenido lugar desde el día 1 de enero de 2019, con carácter obligatorio para todas las formaciones políticas (Ley Orgánica 3/2015, DF 8ª).

2. CONCEPTO DE FORMACIÓN POLÍTICA

Las formaciones políticas son una pieza clave en la actividad del Estado democrático, que suelen generar un gran interés público al ser los mecanismos esenciales para que la población participe dentro de la vida política (PCAFP 2018, Introducción, pfo. 1º).

Dichas entidades se encuentran reguladas específicamente por diversas normativas, algunas de ellas ya citadas, a saber:

- Ley Orgánica 6/2002, de 27 de junio, de partidos políticos, que regula los aspectos primordiales de estas entidades, así como los requisitos para su creación, organización, disolución, así como algunos aspectos de su financiación. Es conveniente especificar que esta ley solo vincula a los partidos políticos y no a otro tipo de formación política.

- Ley Orgánica 8/2007, de financiación de los partidos políticos, que modifica la Ley Orgánica 3/1987, por lo que se establecen principalmente los mecanismos de financiación que tienen que acatar los partidos políticos, así como los derechos y deberes a los que están sometidos. La citada norma ha sido modificada posteriormente por la Ley Orgánica 5/2012, así como la Ley Orgánica 3/2015, que regula el control de la actividad económico-financiera de los partidos políticos.
- Ley Orgánica 5/1985, de 19 de junio, del régimen electoral general, modificada por la Ley Orgánica 2/2011 (LOREG), mediante la que se rige el funcionamiento de las elecciones en España.
- Leyes electorales de las correspondientes CCAA.

Abundando en la temática electoral, la normativa vigente permite distintas formas para presentar una candidatura (LOREG, art.44), pudiendo hacerlo los partidos políticos propiamente dichos, así como las federaciones de partidos, las coaliciones electorales y las agrupaciones de electores. A continuación se estudian los conceptos de las formaciones políticas, así como sus características más importantes:

- **Partido político:** El artículo 6 de la Constitución española señala que “*Los partidos políticos expresan el pluralismo político, concurren a la formación y manifestación de la voluntad popular y son instrumento fundamental para la participación política. Su creación y el ejercicio de su actividad son libres dentro del respeto a la Constitución y a la ley. Su estructura interna y funcionamiento deberán ser democráticos*”.

Por consiguiente, a tenor de lo indicado por la Carta Magna, los partidos políticos son los medios a través de los que los ciudadanos pueden participar en la vida democrática, al tiempo de ser también intermediario entre Estado y el ciudadano.

Las características más importantes de estas entidades son las siguientes:

- Toda la ciudadanía procedente de la Unión Europea podrá fundar un partido político, en concordancia a lo que se establece tanto en la Constitución española como en la Ley Orgánica 6/2002 (art.1.1).
- Las personas que promuevan un partido político deberán cumplir los requisitos siguientes: i) ser personas físicas mayores de edad: ii) encontrarse en plenas facultades de sus derechos, no pudiendo estar sometidos a ninguna condición legal, y iii) no estar condenados penalmente por algún acto contrario a la ley o por algunos delitos recogidos en el Código Penal (Ley Orgánica 6/2002 de Partidos Políticos, art. 2.1).
- Además, para la efectiva adquisición de personalidad jurídica, el partido político deberá realizar su inscripción en el Registro de Partidos Políticos del Ministerio del Interior, a cuyos efectos se habrá de aportar un acta fundacional en documento público, indicando la identidad de los promotores, el nombre del partido que se plantea establecer, los componentes de los órganos directivos, el domicilio social y los estatutos por los que se registrará (Ley Orgánica 6/2002, art. 3.1).
- **Coaliciones:** Acuerdo que realizan dos o más partidos políticos con ideas afines, con el propósito de gobernar un país u otra entidad (Wikipedia, 2019).

En el caso de la formación de “coaliciones”, los partidos intervinientes deberán acatar los siguientes criterios (LOREG, Art.44):

- En los diez días posteriores a la convocatoria de elecciones, los partidos políticos que ya se encuentran inscritos en el Registro de Partidos, deberán comunicar a la Junta electoral su coalición, indicando el nombre elegido para la misma, las normas por las que se rige, y las personas titulares de sus órganos de dirección o coordinación. La coalición no podrá tener el mismo nombre que la de un partido político existente.

- Podrán obtener subvenciones electorales por los partidos políticos o federaciones que se presentaron en las anteriores elecciones, a cuyos efectos se tomarán en consideración los escaños obtenidos por estos partidos políticos o federaciones en la elección anterior.
- ***Agrupaciones de electores:*** Se proponen exclusivamente para cada proceso electoral concreto, debiendo cumplir los siguientes requisitos (Junta Electoral Central, 2019):
 - No se forma organización ni entidad jurídica estable debido a que esta agrupación solo sirve para una cita electoral concreta.
 - Quedan formalmente constituidas con la presentación de la candidatura ante la Administración Electoral.
 - No es posible la conversión de agrupación de electores en partido político.
 - Se necesitan firmas para su creación, que se podrán evidenciar mediante los siguientes procedimientos:
 - Acta notarial: Se necesita la presencia física de los firmantes, teniendo que aportar 3,61 euros por cada persona que haya firmado.
 - Ante el secretario de la corporación municipal: Se necesita aportar las fotocopias del DNI de todos los firmantes, aunque, sin embargo, a diferencia del acta notarial, no es necesaria la comparecencia de los firmantes, además de tratarse de un procedimiento gratuito.
 - Recogida de avales mediante firma electrónica: Se efectúa con un certificado electrónico de los inspeccionados por la Sede electrónica del Instituto Nacional de Estadística (INE), debiendo comunicar el

representante de la Agrupación a la Junta Electoral el sistema de firma electrónica elegido, así como el sello en el que se confecciona la firma.

La Tabla 1 recoge el conjunto de firmas indispensables para la constitución de una agrupación de electores, en función del tipo de elección al que pretendan presentarse:

Tabla 1: Firmas necesarias para la creación de una agrupación electoral

Tipo de Elección	Porcentaje del Censo	Número Mínimo de Firmas
Congreso de los diputados y senado	1%	46.537
Parlamento Europeo	-	15.000
Elecciones autonómicas	Depende de la legislación de cada CCAA (normalmente 1%)	-
Municipales	-	-
Menos de 5.000 habitantes	Como mínimo el 1% de los inscritos	Más del doble que los concejales a elegir
5.001 a 10.000 habitantes	-	100
10.001 a 50.000 habitantes	-	500
50.001 a 150.000 habitantes	-	1.500
150.001 a 300.000 habitantes	-	3.000
300.001 a 1.000.000 habitantes	-	5.000
De más de 1.000.000	-	8.000

Fuente: Elaboración propia a partir de los artículos 169, 187, 220 de la LOREG

Reseñar que en el aspecto puramente contable, todos los entes anteriormente citados quedan obligados a aplicar el Plan Contable Adaptado a las Formaciones Políticas (PCAFP) tal y como se dispone en el acuerdo segundo del propio Plan, cuyo tenor literal es el siguiente: *“Este Plan de Contabilidad adaptado a la Ley Orgánica 3/2015 será de aplicación obligatoria para los partidos políticos, federaciones, coaliciones o agrupaciones de electores incluidos en el ámbito de aplicación de la Ley Orgánica 8/2007, de 4 de Julio, sobre financiación de los partidos políticos”* (subrayado añadido).

3. APROBACIÓN Y OBLIGATORIEDAD DEL PLAN

Debido a la necesidad de incrementar el control y fundamentalmente la transparencia de las formaciones políticas, se hacía necesaria la implantación de una normativa contable específica para tal fin. En este sentido, la Ley Orgánica 3/1987, de 2 julio, tenía como objetivo fundamental establecer el marco normativo adecuado para regular los recursos económicos de los partidos políticos con arreglo a los principios de suficiencia y publicidad.

En este sentido, la citada legislación regulaba las fuentes de financiación, tanto públicas como privadas, estableciendo una subvención estatal anual para atender los gastos de funcionamiento ordinario de dichos entes, con el fin de apoyar su independencia de los partidos, sin perjuicio de la existencia de otras, tales como las relacionadas con gastos electorales o grupos parlamentarios, entre otras.

En cuanto a la financiación privada, la norma regulaba la licitud de las aportaciones financieras a los partidos políticos, con las limitaciones derivadas de los principios de publicidad e independencia (Ley Orgánica 3/1987, Introducción).

En lo que se refiere a obligaciones contables de los partidos políticos, la Ley establecía la obligatoriedad de llevar registros detallados para poder conocer en todo momento la situación financiera de los partidos y el cumplimiento de las obligaciones que en esta materia les sean exigibles, atribuyendo al Tribunal de Cuentas un riguroso sistema de control para garantizar la regularidad, transparencia y publicidad de la actividad económica de dichas entidades.

Sin embargo, paradójicamente no fue hasta la publicación de Ley 8/2007, cuando se estableció la creación de un Plan General Contable adaptado a estas formaciones, refiriéndose la norma a dicha cuestión en su Disposición Adicional Octava en los siguientes términos: *“El Tribunal de Cuentas elaborará, en el plazo de 6 meses desde la aprobación de esta Ley, un Plan específico de cuentas para las formaciones políticas, que en todo caso respetará los límites y previsiones de esta Ley, de acuerdo con los*

“criterios que dicho Tribunal ha manifestado en los diversos informes de Fiscalización de Partidos Políticos aprobados en cada ejercicio. Dicho Plan deberá ser aprobado por el Tribunal previo análisis y debate del mismo por la Comisión Mixta Congreso-Senado para las relaciones con el Tribunal de Cuentas”.

El plazo marcado por la citada legislación no fue respetado, pues hubo que esperar hasta la celebración del pleno del Tribunal de Cuentas de 24 de junio de 2010 para aprobar el “Marco Conceptual de Información Financiera”, que fue pieza fundamental para la realización de este Plan Contable, no siendo hasta el 26 de septiembre de 2013 cuando el Tribunal de Cuentas aprobó el Plan de Contabilidad Adaptado a las Formaciones Políticas (PCAFP 2013), cuya entrada en vigor se produjo el día 1 de enero de 2014, aunque la Disposición Transitoria de la Ley Orgánica 3/2015 determinó que las formaciones políticas no quedarían obligadas a la aplicación de la citada norma contable hasta tanto no se adaptase a dicha legislación, previo acuerdo del pleno del Tribunal de Cuentas, si bien esto no impedía la aplicación voluntaria del PCAFP 2013 por las formaciones políticas.

Sobre el particular, la Disposición Transitoria Segunda de la mencionada Ley Orgánica 3/2015 se pronunciaba en los términos siguientes:

“Los partidos políticos, federaciones, coaliciones y agrupaciones de electores incluidos en el ámbito de aplicación de la Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, sobre financiación de los partidos políticos, no estarán vinculados a lo dispuesto en el Plan de Contabilidad Adaptado a las Formaciones Políticas aprobado por Acuerdo del Pleno del Tribunal de Cuentas 26 de septiembre de 2013 en tanto no se proceda, mediante nuevo acuerdo del Pleno, a su adaptación a la presente ley de acuerdo con lo dispuesto en la disposición final octava” (subrayados añadidos).

Por otra parte, la DF 8ª de la citada Ley 3/2015 se refería de forma expresa a la promulgación del Plan de Contabilidad adaptado a las formaciones políticas señalando que lo siguientes:

“El Tribunal de Cuentas adaptará a lo dispuesto en la presente ley, en el plazo de un año desde su entrada en vigor, el Plan de Contabilidad Adaptado a las Formaciones Políticas aprobado por Acuerdo del Pleno de 26 de septiembre de 2013. En dicha adaptación se atenderá a las peculiaridades de las uniones, federaciones y confederaciones y coaliciones permanentes de partidos (subrayados añadidos).

En el intervalo de tiempo que el Tribunal de Cuentas trabaja en la adaptación regulada en la Ley Orgánica 3/2015, el Grupo Parlamentario Mixto presentó con fecha 9 de septiembre de 2016 ante el Congreso de los Diputados una proposición de ley para modificar la Ley Orgánica 8/2007 antes citada, con el fin de endurecer algunas materias, como por ejemplo las donaciones privadas a partidos políticos, al objeto de que las formaciones políticas mostraran una mayor transparencia, si bien, dicha normativa nunca fue aprobada (Boletín Oficial de las Cortes Generales, 9 de septiembre de 2016).

Finalmente, y aunque nuevamente no se respetó el plazo de tiempo marcado por la ley (1 año) prácticamente 3 años después se publica la Resolución del 21 de diciembre de 2018 de la Presidencia del Tribunal de Cuentas, por lo que se publica el Acuerdo del Pleno de 20 de diciembre de 2018, de aprobación del Plan de Contabilidad adaptado a las Formaciones Políticas y a la ley Orgánica 3/2015, de 30 de marzo.

Dicho Plan de Contabilidad entró en vigor el 1 de enero de 2019, siendo en este caso de aplicación obligatoria para todas las formaciones vinculadas al mismo, conforme a lo dispuesto por el artículo 1 la Ley sobre financiación de los partidos políticos (LOFPP), por lo que estas formaciones deberán adaptarlo a las cuentas anuales de los ejercicios económicos que hayan comenzado desde esa fecha, estando previsto que las cuentas correspondientes al ejercicio de 2019 sean presentadas ante el Tribunal de Cuentas antes del 30 de junio de 2020, en formato electrónico y por medios telemáticos (El Economista, 2019).

4. ESTRUCTURA DEL PLAN GENERAL ADAPTADO A FORMACIONES POLÍTICAS (PCAFP 2018)

La estructura que presenta el PCAFP 2018 es similar a la que muestran el Plan General de Contabilidad 2007 (PGC 2007) y el Plan General de Entidades sin Fines de Lucro 2013 (PCESFL 2013), por lo que al igual que dichos planes, está compuesto por cinco partes (PCAFP 2018, Introducción, apdo. III):

- *Parte 1ª. Marco conceptual de la Contabilidad:* Implanta las nociones básicas para contabilizar las operaciones, que serán desarrolladas en la segunda y tercera parte del Plan.
- *Parte 2ª. Normas de registro y valoración:* Difiere tanto del PGC 2007 como del PCESFL 2013 por no recoger el denominado “modelo dual interno”, es decir, no incluye tratamientos contables distintos en función de la dimensión económica que tenga la formación como consecuencia de la prohibición de realizar actividades mercantiles (Ley Orgánica 8/2007, art. 6.1).
- *Parte 3ª. Cuentas anuales:* La tercera parte de este plan engloba todo lo relativo a las cuentas anuales, normas de elaboración, formulación, estructura, así como las partes de las que están compuestas.
- *Parte 4ª. Cuadro de cuentas:* Incorpora los grupos, subgrupos y cuentas necesarios para mostrar las operaciones realizadas por estas entidades. El contenido parte básicamente del PGC 2007, aunque se crean cuentas específicas, principalmente aquellas relacionadas con la actividad electoral.
- *Parte 5ª. Definiciones y relaciones contables:* Aporta claridad y contenido a la cuarta parte, incluyendo las definiciones de las cuentas que comprenden el propio Plan, así como los cargos y abonos de éstas.

Las tres primeras partes citadas son de aplicación obligatoria y deben de permitir mostrar la imagen fiel, mientras que las dos últimas serán de aplicación voluntaria, aunque debemos enfatizar que la quinta parte será obligatoria si en ella se incluyen criterios de registro y valoración (PCAFP 2018).

5. MARCO CONCEPTUAL

La primera parte del PCAFP 2018 está referido al Marco Conceptual de la Contabilidad, el cual está basado en el documento titulado “Marco Conceptual de la Información Financiera de los Partidos Políticos”, aprobado por el Tribunal de Cuentas en el año 2010 (PCAFP 2018, Introducción, apdo. III).

Su contenido es de características similares al de PCESFL 2013, puesto que para ambos sujetos contables (formaciones políticas vs entidades sin fines lucrativos) su finalidad no es la generación de un resultado económico, constituyendo por tanto los supuestos básicos para registrar las operaciones que realizan las formaciones políticas.

5.1. Imagen fiel

El PCAFP 2018 señala textualmente que *“Las cuentas anuales que todo partido político, identificado como sujeto contable, ha de elaborar como resultado del sistema de información económico-financiera implantado deberán ofrecer una imagen fiel de la actividad desarrollada en el ejercicio al que hacen referencia y de la situación financiera y patrimonial al final del mismo”* (PCAFP 2018, Parte 1ª, MC, apdo. 1º, pfo. 3º).

El propio PCAFP 2018 determina el concepto de “partido político” como sujeto contable, a cuyos efectos se define como *“toda aquella organización, con o sin personalidad jurídica independiente, con capacidad para desarrollar una actividad económica o para disponer de recursos financieros, públicos o privados, que coadyuven al cumplimiento de los objetivos políticos inspiradores del programa ideológico del partido político correspondiente. Cada unidad contable, integrada en la estructura global del partido llevará la contabilidad de la actividad desarrollada en su respectivo ámbito de actuación,*

de conformidad con el grado de autonomía que tenga reconocida dentro de la organización del partido. Las cuentas consolidadas del partido será el resultado de la integración de los estados contables elaborados por cada unidad contable” (subrayados añadidos) (PCAFP 2018, Parte 1ª, MC, apdo. 1º, pfo. 4º).

Asimismo, las cuentas anuales deberán cumplir el principio de claridad, es decir, habrán de estar elaboradas mediante un lenguaje claro y sencillo para que todos los ciudadanos puedan comprenderlas, principalmente los votantes, debiendo tenerse presente en todo caso que el registro contable de operaciones atenderá a su realidad económica y no sólo a su forma jurídica (PCAFP 2018, Parte 1ª, MC, apdo. 1º, pfo. 4º).

Respecto a las cuentas anuales de las formaciones políticas, el artículo 14.3 de la Ley 8/2015 determina que las mismas estarán compuestas por el Balance, la Cuenta de Resultados y la Memoria, de lo que también se hace eco el propio Plan 2018 (PCAFP 2018, Parte 1ª, MC, 3ª. I), y que a diferencia del PGC 2007 relativo a empresas, no incluye el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto (ECPN) ni el Estado de Flujos de Efectivo (EFE). No obstante, inicialmente las formaciones políticas estuvieron obligadas a incorporar el EFE, tal como recogía el apartado 16 del modelo de memoria normal incluido en el PCAFP 2013, aunque, sin embargo, en el texto del PCAFP 2018 se ha suprimido la obligación de facilitar dicho estado contable, al haber eliminado de la memoria el citado apartado, cuestión a la que oportunamente se hará alusión cuando se aborde el modelo de memoria del citado plan de cuentas.

5.1.1. Principios contables

La contabilidad tanto de las formaciones políticas como de las empresas se gesta a partir de unos principios contables, aunque, sin embargo, algunos de ellos (Tabla 2) atesoran notables diferencias, dada la naturaleza de no lucrativa versus lucrativa que corresponde a las entidades mencionadas (formaciones políticas vs. empresas respectivamente) (PGC 2007, Parte 1ª, MC, apdo. 3º y PCAFP 2018, Parte 1ª, MC, apdo. 3º)

Tabla 2: Principios contables del PGC 2007 vs PCAFP 2018

PGC 2007	PCAFP 2018
1. Empresa en funcionamiento	1. Continuidad de la actividad económica
2. Devengo	2. Devengo
3. Uniformidad	3. Uniformidad
4. Prudencia	4. Prudencia
5. No compensación	5. No compensación
6. Importancia relativa	6. Importancia relativa

Fuente: Elaboración propia a partir de los principios contables del PGC 2007 y PCAFP 2018

Se analiza a continuación el contenido de los principios contables de ambos planes, con el fin de conocer sus diferencias más relevantes:

- El primer criterio contable no aporta diferencias esenciales salvo en la denominación, pues mientras que en el PGC 2007 se titula “empresa en funcionamiento”, en el PCAFP 2018 se modifica dicho título sustituyendo por el de “continuidad de la actividad económica”, ya que las formaciones políticas son entidades sin fines lucrativos. Por tanto, con independencia de su denominación, dicho principio considera que tanto las empresas como las formaciones políticas continuarán en un futuro previsible, y consecuentemente, no tienen la finalidad de determinar el patrimonio neto salvo que se produzca la disolución de la formación política, o bien la liquidación o transmisión de la empresa (PGC 2007, Parte 1ª, MC, apdo. 3º, punto 1, y PCAFP 2018, Parte 1ª, MC, apdo. 3º, punto 1).
- Respecto al principio de devengo, que recoge la obligación de registrar los hechos económicos en el momento que sucedan con independencia de la fecha de pago o cobro, es similar para ambos planes contables. En este sentido, destacar que el PCAFP 2018 especifica que la contabilización de las subvenciones por resultados electorales, tendrán que registrarse por su totalidad cuando los resultados obtenidos sean definitivos con independencia del momento del cobro (PCAFP 2018, Parte 1ª, MC, apdo. 3º, punto 2)

- En cuanto al principio de uniformidad, según el cual, cuando se seleccione un criterio dentro de las alternativas que posibilita la normativa contable, se tendrá que mantener en el tiempo y utilizar la misma para transacciones con características similares, éste no presenta diferencias entre ambos planes contables.
- En lo que se refiere al principio de prudencia, el mismo exige moderación a la entidad con respecto a las valoraciones que se realicen en situaciones de incertidumbre (PGC 2007, Parte 1ª, MC, apdo. 3º, punto 4 y PCAFP 2018, Parte 1ª, MC, apdo. 3º, punto 4), señalando el PCAFP 2018 que los ingresos se contabilizarán al cierre del ejercicio, mientras que cualquier situación de riesgo deberá ser registrada en el momento que se produzca, aunque esto ocurra entre el periodo en el que se cierren las cuentas anuales y entre el que se formulan. Sobre esta cuestión, un aspecto diferenciador entre el PGC 2007 y el PCAFP 2018 es que mientras en el Plan de empresas los “beneficios” obtenidos se registrarán cuando se cierre el ejercicio, el Plan para formaciones políticas no hace referencias a “beneficios” sino a “ingresos”, dado que las formaciones políticas, por su carácter no lucrativo, no tienen como cometido la obtención de rentas positivas.
- El principio de no compensación es un principio básico, que dispone que las cuentas de activo no se podrán compensar con las de pasivo, así como tampoco las de gastos con ingresos, siendo de similar aplicación para ambos tipos de entidades.
- Finalmente, el último principio se refiere a la importancia relativa, similar también para empresas y formaciones políticas, autoriza la no aplicación de un principio contable a condición de que no se modifique la imagen fiel tanto en términos cuantitativos como cualitativos.

5.2. Elementos de las cuentas anuales

Considerando que las formaciones políticas son entidades cuyo fin no es la obtención de un beneficio económico, la normativa contable que las regula (PCAFP 2018) presenta obviamente diferencias notorias respecto de la dirigida a las empresas (PGC 2007),

mientras que se aproxima a los conceptos incluidos en la regulación contable de las entidades sin fines lucrativas (PCESFL 2013).

En este sentido, el PCAFP 2018 define los elementos que componen las cuentas anuales en los términos siguientes (PCAFP 2018, Parte 1ª, MC, apdo. 4º):

Por lo que respecta a los elementos del Balance, la norma contable los define en los términos siguientes:

- *“Activos: Bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la formación política como resultado de sucesos pasados, de los que se espera que la formación obtenga rendimientos aprovechables en su actividad política futura. En particular, cumplirán esta definición aquellos que incorporan un potencial de servicio para los ciudadanos en general”.*
- *“Pasivos: obligaciones actuales surgidas como resultado de sucesos pasados, para cuya extinción la formación política espera desprenderse de recursos económicos. A estos efectos, se entienden incluidas las provisiones.”*
- *“Patrimonio neto: constituye la parte residual de los activos de la formación política, una vez deducidos todos sus pasivos. Incluye los excedentes acumulados u otras variaciones que le afecten.”*

Los conceptos tanto de activo como de pasivo contienen una diferencia notable respecto al PGC 2007, puesto que en la definición de activo incluida en el PCAFP 2018 no se espera que se obtengan “beneficios” sino “rendimientos aprovechables”, siendo sin embargo análoga al contenido del PCESFL 2013 por la propia naturaleza de las formaciones políticas, que no persiguen ánimo de lucro. En cuanto al pasivo, ocurre algo similar que en lo concerniente al activo, pues en su definición se establece que para que las formaciones políticas cumplan sus obligaciones se desprenderán de “recursos

económicos” y no de “recursos que puedan producir beneficios o rendimientos económicos”, por lo explicado anteriormente.

Finalmente, en cuanto al patrimonio neto, la diferencia esencial que se observa con el plan de empresas es que no se incluyen las aportaciones de los socios o propietarios debido a que en las formaciones políticas no existen tales figuras, estando compuesto en el caso de las formaciones políticas por su el patrimonio generado vía excedentes y las variaciones patrimoniales pendientes de imputación a resultados (subvenciones, donaciones, legados y restitución de inmuebles) (PCAFP 2018, Parte 3ª, II, Balance).

Por otra parte, el PCAFP 2018 define los elementos de la cuenta de resultados de la en los términos siguientes:

- *“Ingresos: incrementos en el patrimonio neto de la formación política durante el ejercicio, ya sea en forma de entradas o aumentos en el valor de los activos, o de disminución de los pasivos.”*
- *“Gastos: decrementos en el patrimonio neto de la formación política durante el ejercicio, ya sea en forma de salidas o disminuciones en el valor de los activos, o de reconocimiento o aumento del valor de los pasivos.”*

Por lo que respecta a los gastos e ingresos, el elemento más característico de estas formaciones son los gastos e ingresos producidos por su actividad electoral, así como la incorporación como cuenta de ingresos de especial relevancia de las cuotas y aportaciones de sus afiliados (PCAFP 2018, Parte 3ª, I, 7ª).

5.3. Criterios de reconocimiento

El PCAFP 2018 define el registro o reconocimiento como *“el proceso por el que se incorporan al balance o a la cuenta de resultados los diferentes elementos de las cuentas anuales, de acuerdo a lo dispuesto en las normas de registro relativas a cada uno de*

ellos, incluidas en la segunda parte de este Plan de Contabilidad” (PCAFP 2018, Parte 1ª, MC, apdo. 5º).

Comparativamente con el PGC 2007, la única diferencia es que no se cita la posible incorporación de los elementos de las cuentas anuales al estado de cambios en el patrimonio neto, puesto que el PCAFP 2018 no contempla la confección del citado estado contable por parte de las formaciones políticas.

Abundando en los criterios de reconocimiento utilizados para cada uno de los elementos de las cuentas anuales, el PCAFP 2018 señala lo siguiente:

- Los activos deberán registrarse cuando sea probable la adquisición a partir de los mismos de rendimientos aprovechables de su actividad futura y siempre que puedan ser valorados con fiabilidad. El reconocimiento contable de un activo implicará el registro simultáneo de un pasivo, la disminución de otro activo, o el reconocimiento de un ingreso u otros incrementos en el patrimonio neto.
- Los pasivos se reconocerán cuando sea presumible que a su vencimiento y para saldar la obligación, se tengan que entregar recursos que incorporen rendimientos aprovechables y valorados con fiabilidad. El reconocimiento contable de un pasivo conllevará la contabilización simultánea de un activo, la disminución de otro pasivo, o el reconocimiento de un gasto u otros decrementos en el patrimonio neto.
- Los ingresos se reconocerán cuando se produzca un aumento de los recursos de la formación política, lo que implicará el registro simultáneo de un activo, o la disminución o cancelación de un pasivo y, en ocasiones, el reconocimiento de un gasto.
- Los gastos se contabilizarán cuando se produzca una disminución de los recursos de la formación política, lo que involucrará el reconocimiento simultáneo de un

pasivo, la disminución o cancelación de un activo y, en ocasiones, el reconocimiento de un ingreso o de una partida de patrimonio neto.

Destacar que el PCAFP 2018 explicita que a lo largo del periodo a que se refieren las cuentas anuales deberán registrarse todos los gastos devengados en el mismo, junto con los ingresos necesarios para su financiación que cumplan los criterios de reconocimiento.

5.4. Criterios de valoración

El PCAFP 2018 define la valoración como *“el proceso por el que se asigna un valor monetario a cada uno de los elementos integrantes de las cuentas anuales, de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro y valoración relativas a cada uno de ellos, incluidas en la segunda parte de este Plan Contable”*.

Los criterios de valoración incluidos en el PCAFP 2018 coinciden básicamente con los del PGC 2007, excepto en el caso del criterio relativo al “coste de reposición de un activo”, por otra parte ya incluido en el RD 1491/2011, de 24 de octubre, por el que se aprueban las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad de entidades sin ánimo de lucro.

El PCAFP 2018 define el coste de reposición de un activo como *“el importe actual que debería pagarse si se adquiriese un activo con la misma capacidad o potencial de servicio, menos, en su caso, la amortización acumulada calculada sobre la base de tal coste, de forma que refleje el funcionamiento, uso y disfrute ya efectuado del activo, sin perjuicio de considerar también la obsolescencia técnica que pudiera afectarle”* (PCAFP 2018, Parte 1ª, MC, apdo. 6º, punto 11).

Como el propio PCAFP 2018 señala (PCAFP 2018, Introducción, apartado 3, pfo.7) este criterio de valoración se justifica como consecuencia de las especiales características de las formaciones políticas, cuyo objeto no es la obtención de un rendimiento económico y en consecuencia, sus activos no tienen por finalidad generar flujos de efectivo, siendo de

aplicación tanto al inmovilizado como a las existencias que se entregan sin contraprestación o recibiendo una contraprestación simbólica.

5.5. Principios y normas de contabilidad generalmente aceptados

El Marco Conceptual del PCAFP 2018 recoge los principios y normas de contabilidad generalmente aceptados, los cuales se incluyen en la Tabla 3 comparativamente respecto del PGC 2007:

Tabla 3: Principios y normas PCAFP 2018 vs PGC 2007

PRINCIPIOS Y NORMAS PCAFP 2018	PRINCIPIOS Y NORMAS PGC 2007
Código de comercio, restante legislación mercantil y sus disposiciones de desarrollo, en particular, el PGC, PGC para Pequeñas y Medianas Empresas y sus adaptaciones sectoriales cuando pueda apreciarse una identidad de razón entre la transacción que deba contabilizar la formación política y el regulado en el ámbito mercantil.	Código de Comercio y la restante legislación mercantil.
Normas de desarrollo, que en materia contable, establezca el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC).	Plan general de Contabilidad y sus adaptaciones sectoriales.
La demás legislación española que sea específicamente aplicable.	Normas de desarrollo, en materia contable, que establezca el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC).
	La demás legislación española que sea específicamente aplicable.

Fuente: Elaboración propia a partir del PCAFP 2018 y PGC 2007

Como se observa, los principios y normas generalmente aceptados para la contabilización de las operaciones realizadas por formaciones políticas son en esencia similares a los que recoge el PGC 2007, siendo destacable que la normativa contable de las formaciones políticas está regulada por una mayor cantidad de leyes y reglamentos, debido a las singularidades y particularidades que la misma presenta (PCAFP 2018, Parte 1ª, MC, apdo. 7º).

6. NORMAS DE REGISTRO Y VALORACIÓN

El PCAFP 2018 recoge un total de diecisiete normas de registro y valoración (en adelante NRV), todas ellas de aplicación obligatoria, y dedicadas a desarrollar los principios contables y otras disposiciones Marco Conceptual de la Contabilidad, a cuyos efectos incluyen criterios y reglas aplicables a distintas transacciones o hechos económicos, así como también a diversos elementos patrimoniales (PCAFP, 2018, Parte 2ª, NRV 1ª, apdo. 1).

No obstante, si una entidad lleva a cabo una operación cuyo tratamiento contable no está contemplado en las NRV del PCAFP 2018, se considerarán alternativamente las correspondientes normas y apartados contenidos en el PGC 2007, excepto en lo que se refiere a activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta (PCAFP 2018, Parte 2ª, NRV 1ª, apdo. 2).

En concreto, el PCAFP 2018 incluye las siguientes NRV:

- 1ª. Desarrollo del Marco Conceptual de la Contabilidad
- 2ª. Inmovilizado material
- 3ª. Inversiones inmobiliarias
- 4ª. Inmovilizado intangible
- 5ª. Bienes del Patrimonio Histórico
- 6ª. Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar
- 7ª. Activos financieros
- 8ª. Pasivos financieros
- 9ª. Existencias
- 10ª. Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) y otros impuestos indirectos
- 11ª. Impuestos sobre beneficios
- 12ª. Gastos e ingresos
- 13ª. Provisiones y contingencias
- 14ª. Subvenciones, donaciones y legados recibidos

- 15ª. Actividades electorales conjuntas
- 16ª. Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables
- 17ª. Hechos posteriores al cierre del ejercicio

Como ya se dijo, los criterios incluidos en las normas de registro y valoración para el caso de formaciones políticas son más simplificados, puesto que, a diferencia del PGC 2007 y PCESFL 2013, el PCAFP 2018 no introduce tratamientos contables distintos en función de la dimensión económica al no recoger el “modelo dual interno”, debido principalmente a la prohibición que tienen estas entidades de realizar actividades mercantiles (Ley Orgánica 8/2007, art. 6.1).

De entre las NRV que integran la parte 2ª del PCAFP 2018, se comentan a continuación las que se consideran más relevantes de acuerdo a las características de este tipo de entidades.

6.1. Gastos e ingresos de las formaciones políticas: NRV 12ª

El registro contable de los ingresos y gastos de las entidades políticas difiere específicamente del correspondiente a empresas y entidades sin fines de lucro, por cuanto, en concordancia con lo dispuesto en la Ley Orgánica 8/2007, este tipo de entidades puede registrar gastos e ingresos tanto de actividades ordinarias, como los procedentes de procesos electorales, a los que el PCAFP 2018 da un tratamiento específico a través de la NRV 12ª, tal como se desarrolla a continuación.

6.1.1. Gastos

Los gastos se clasifican en gastos ordinarios y electorales, subdividiéndose a su vez éstos últimos entre los procedentes de envíos de publicidad y propaganda electoral y los previstos en la normativa electoral (PCAFP 2018, NRV 12ª, pfo. 1º).

6.1.1.1. Gastos ordinarios

Se consideran gastos ordinarios aquellos en los que incurre la formación política por el desarrollo de su actividad, siguiéndose para su reconocimiento el principio de devengo,

es decir, los gastos se contabilizarán en el ejercicio que se produzcan con independencia de la fecha en la que se produzca su corriente financiera (pago) (PCAFP 2018, NRV 12ª, apdo. 1.1). En este sentido, la Ley Orgánica 8/2007, recoge los siguientes tipos de gastos (Ley Orgánica 8/2007, art. 14, apdo. c):

- Gastos de personal.
- Gastos de adquisición de bienes y servicios (corrientes).
- Gastos financieros de préstamos.
- Otros gastos de administración.
- Gastos de las actividades propias del partido.

Para el reconocimiento de los gastos, la NRV 12ª considera los siguientes criterios adicionales para estas entidades (PCAFP 2018, NRV 12ª, apdo. 1.2 a 1.4):

- *Reglas de imputación temporal:* Ocasionalmente se diferirá el reconocimiento de estos gastos a la espera de que se completen algunas circunstancias para su devengo, a efectos de su consideración definitiva en la cuenta de resultados, en cuyo caso se aplicarán las siguientes reglas:
 - Cuando la corriente financiera se produzca antes que la corriente real, la operación en cuestión dará lugar a un activo, que será reconocido como un gasto cuando se perfeccione el hecho que determina dicha corriente real.
 - Cuando la corriente real se extienda por períodos superiores al ejercicio económico, cada uno de los períodos debe reconocer el gasto correspondiente, calculado con criterios razonables, sin perjuicio de lo indicado para los gastos de carácter plurianual.
- *Gastos de carácter plurianual:* Las ayudas otorgadas en firme por la formación política y otros gastos comprometidos de carácter plurianual, se contabilizarán en la

cuenta de resultados del ejercicio en que se apruebe su concesión con abono a una cuenta de pasivo, por el valor actual del compromiso asumido.

- *Criterios particulares aplicables a los desembolsos incurridos para la organización de eventos futuros:* los desembolsos relacionados con la organización de eventos futuros (congresos, conferencias, etc.) se reconocerán en la cuenta de resultados de la formación política como un gasto en la fecha en la que se incurran, salvo que estuvieran relacionados con la adquisición de bienes del inmovilizado, existencias o cualquier otro concepto que cumpla la definición de activo.

6.1.1.2. Gastos vinculados a campañas electorales

Según la NRV 12^a, se definen los gastos electorales como aquellos “*que realicen las formaciones políticas durante el periodo electoral, comprendido desde el día de la convocatoria hasta la proclamación de electos, y estén dirigidos a la organización y ejecución de la campaña electoral con el fin de promover el voto a sus candidaturas por los conceptos que se contemplan en la normativa electoral*”.

Al respecto, el artículo 175.2 de la Ley Orgánica del Régimen Electoral General (LOREG) recoge el límite cuantitativo de tales gastos, fijándolo para todo tipo de elecciones en 0,37 euros por el número de habitantes que tengan derecho de voto donde presente su candidatura la formación política.

Entre los gastos electorales, destacaran los siguientes (LOREG, art. 130):

- Elaboración de sobres y papeletas electorales.
- Propaganda y publicidad con el fin de fomentar el voto.
- Alquiler de locales para la celebración de actos de campaña electoral.
- Gastos de transporte de los candidatos o dirigentes de las formaciones políticas.
- Correspondencia y franqueo.
- Intereses de los créditos recibidos para la campaña electoral, percibidos hasta la fecha de adquisición de la subvención.

- Otros relacionados para la organización y funcionamiento necesarios para el desarrollo de las elecciones.

Los citados gastos se deberán registrar en cuentas específicas, e incluirse de forma separada en la cuenta de resultados.

La NRV 12ª recoge los siguientes criterios para el reconocimiento de los gastos electorales (PCAFP 2018, NRV 12ª, apdo. 2.2):

- Cuando la corriente financiera se produzca antes que la corriente real, la operación dará lugar a un activo, que será reconocido como un gasto cuando se perfeccione el hecho que determina dicha corriente real.
- En el caso de que la corriente financiera sea posterior a la corriente real, aquélla habrá de efectuarse dentro del plazo máximo legalmente establecido en la normativa electoral.
- En el supuesto de que el periodo electoral se extienda a varios ejercicios, cada uno de ellos deberá reconocer el gasto en función de la corriente real correspondiente, con independencia de que la contabilidad electoral a presentar al órgano de control correspondiente agrupe todos los gastos electorales de la respectiva campaña.
- En relación a los gastos por el envío directo y personal de propaganda y publicidad electoral, si los mismos estuviesen subvencionados de conformidad con los requisitos exigidos en la normativa electoral correspondiente, se deberán registrar de forma separada.
- Si en un proceso electoral concreto existiese la obligación de respetar los sublímites de publicidad exterior y publicidad en prensa periódica y en emisoras de radio de titularidad privada, dichos gastos también deberán ser objeto de forma separada.

- En el caso de concurrencia a varios procesos electorales, la formación política establecerá un criterio de imputación y de registro diferenciado de los gastos electorales correspondientes a cada una de las campañas electorales. No obstante, si existiesen gastos comunes, la imputación se efectuará atendiendo a criterios proporcionados y razonables en función de los objetivos políticos a alcanzar en cada campaña, según la estrategia definida por la formación política.

6.1.2. Ingresos

Del mismo modo que para el caso de los gastos, las formaciones políticas deberán diferenciar los ingresos procedentes de su actividad ordinaria de la que pueda corresponder a actividad electorales.

6.1.2.1. Ingresos ordinarios

Para la contabilización de los ingresos propios de actividades ordinarias se deberá considerar su procedencia pública o privada, contemplando la Ley Orgánica 8/2007 la siguiente tipología (Ley 8/2007, art. 14, apdo. b):

- Cuantía global de las cuotas y aportaciones de sus afiliados.
- Ingresos procedentes de su propio patrimonio.
- Ingresos procedentes de las donaciones.
- Subvenciones públicas.
- Rendimientos procedentes de las actividades del partido.
- Herencias y legados recibidos.

La NRV 12ª dispone para el reconocimiento de los ingresos los criterios siguientes (PCAFP 2018, NRV 12ª, apdo. 3):

- a) Las cuotas y aportaciones de afiliados se reconocerán como ingresos por su importe íntegro en cuentas diferenciadas en el período al que correspondan, con independencia del procedimiento de recaudación y del ámbito territorial en el que

se recauden. En el caso de que las cuotas devengadas no se hubiesen hecho efectivas, deberán tener como contrapartida el reconocimiento del correspondiente crédito a favor de la formación política.

- b) Los ingresos procedentes de promociones para captación de recursos y de colaboraciones se reconocerán cuando las campañas y actos se produzcan.
- c) Los ingresos por entregas de bienes o prestación de servicios se contabilizarán de acuerdo con los criterios incluidos en el Plan General de Contabilidad.
- d) Los ingresos correspondientes a subvenciones públicas, donaciones y legados se registrarán de conformidad con lo previsto en el propio PCAFP 2018 (NRV 14ª).
- e) En todo caso, deberán realizarse las periodificaciones necesarias.

6.1.2.2. *Ingresos vinculados a campañas electorales*

La NRV 12ª señala que se califican de ingresos electorales los “*que recibe la formación política por su participación en el proceso electoral*”, debiendo mostrarse en cuentas específicas y de forma separada en la cuenta de resultados (PCAFP 2018, NRV 12ª, apdo. 4, pfo. 1º).

Entre los ingresos electorales de procedencia pública se encuentran las subvenciones por resultados electorales y envíos electorales, mientras que las de origen privado corresponden a donaciones de personas físicas (PCAFP 2018, Parte 3ª, II), debiendo registrarse todas las operaciones mencionadas a través de la NRV 14ª del PCAFP 2018.

Puntualiza la normativa que las aportaciones realizadas por las formaciones políticas a la campaña electoral deberán registrarse en la contabilidad ordinaria mediante cuentas corrientes no bancarias por las transferencias emitidas, que se compensarán con los correspondientes registros en la contabilidad electoral, por las transferencias recibidas (PCAFP 2018, NRV 12ª, apdo. 4, pfo. 3º).

6.2. Subvenciones, donaciones y legados

Las subvenciones, donaciones y legados que reciben las formaciones políticas suponen la mayor parte de su financiación, y como se ha dicho, desde el punto de vista contable están reguladas por la NRV 14ª del PCAFP.

Sobre el particular, conviene hacer una diferenciación de los tipos de subvenciones existentes, así como de las donaciones y legados:

Las subvenciones que reciben las formaciones políticas pueden ser de carácter finalista o no finalista: las subvenciones carácter finalista están destinadas a la compra de activos o se aplican a gastos específicos, como los de seguridad, mientras que las de carácter no finalista están dedicadas por lo general a gastos electorales o de funcionamiento, entre otras (PCAFP 2018, NRV 14ª, apdo. 1).

Por su parte, las donaciones y legados se clasifican en monetarios o en especie. Las primeras (monetarias) son aquellas en las que se aporta dinero en efectivo, mientras que las recibidas en especie, son las que se materializan en bienes o servicios.

A partir de la anterior clasificación, el registro contable de este tipo de operaciones dependerá de su calificación, a cuyo respecto la NRV 14ª recoge los siguientes criterios (PCAFP 2018, NRV 14ª, apdo. 1):

Las *subvenciones de carácter no finalista y donaciones y legados de carácter monetario* se imputarán directamente en la cuenta de resultados. Entre las subvenciones de esta categoría se encuentran las siguientes:

- Subvenciones para gastos electorales, concedidas por el Estado (LOREG, art.127) para sufragar los gastos que se producen como consecuencia de todo tipo de elecciones, y se reparten en función del número de escaños y de votos obtenidos en las últimas elecciones (Ley Orgánica 3/2015, art. 3).

- Subvenciones anuales destinadas para sufragar gastos de funcionamiento, que pueden ser proporcionadas por el Estado, Comunidades Autónomas, Territorios Históricos Vascos y en su caso, corporaciones locales (Ley Orgánica 3/2015, art.3). Al igual que las anteriores, se reparten en función del número de escaños y votos obtenidos.
- Subvenciones extraordinarias, concedidas para efectuar campañas de propaganda (Ley Orgánica 3/2015, art. 2).
- Aportaciones de los grupos institucionales, es decir, aquellas que las formaciones pueden recibir de los Grupos Parlamentarios de las Cámaras de las Cortes Generales, Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas, de las Juntas Generales de Territorios Históricos vascos y de los grupos representantes en los órganos de Administraciones Locales (Ley Orgánica 3/2015, art.2.e).
- Las cantidades restablecidas a las formaciones políticas según lo establecido en la ley 43/1998, es decir, los importes que el Estado deberán reembolsar a estas formaciones por aquellos bienes y derechos que les fueron requisados durante la Guerra Civil.

Respecto a las *subvenciones de carácter finalista* y las *donaciones y legados de carácter no monetario*, se contabilizarán inicialmente como pasivo hasta que se cumplan las siguientes condiciones (PCAFP 2018, NRV 14ª, apdo. 3):

- Subvenciones para la compra de activos: En el momento que se adquiriera el activo, se reclasificará en el patrimonio neto y se imputará en la cuenta de resultados como ingresos del ejercicio en función de su amortización, o cuando se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en el balance

- Subvenciones para financiar gastos específicos, como por ejemplo las subvenciones para gastos de seguridad, se imputarán como ingresos del ejercicio simultáneamente con los gastos que está sufragando.
- Las donaciones y legados de carácter no monetario se contabilizarán de la misma forma que las subvenciones para la compra de activos.

En cuanto a la valoración de estas operaciones, dependerá de si su carácter es o no monetario. En este aspecto, la NRV 14^a dispone que en el caso de subvenciones y donaciones de carácter monetario, éstas se reconocerán por el importe concedido, mientras que las de carácter no monetario se contabilizarán por el valor razonable del bien o servicio recibido.

6.3. Actividades electorales conjuntas

La normativa electoral posibilita que las formaciones políticas puedan presentarse de forma conjunta a los procesos electorales que se convoquen mediante la realización de pactos de coalición, a cuyos efectos se deberán cumplir diversos requisitos:

- Deben comunicar el pacto de coalición a la Junta Competente en los diez días siguientes a la convocatoria, especificando la denominación de la coalición, las normas por las que se rige y las personas titulares de sus órganos de dirección (LOREG, Art. 44.2)
- Asimismo, la coalición de debe ponerse en conocimiento de la Junta Electoral Central o Provincial si se reduce a la circunscripción, en los cinco días siguientes a la convocatoria.
- En el supuesto de que las formaciones políticas pretendan mantener los pactos realizados en las anteriores elecciones generales, únicamente deberán especificarlo

mediante escrito a los órganos anteriormente citados (LOREG, Disposición Adicional 7ª. 2.d).

La regulación contable de las actividades electorales conjuntas se encuentra recogida en la NRV 15ª del PCAFP 2018, la cual recoge los criterios para la integración de la contabilidad electoral de la formación política en los términos siguientes:

- Cada formación política que concurra en una actividad electoral conjunta tendrá que reconocer en sus cuentas anuales, concretamente en la memoria, en el apartado 2. “Actividades electorales”, la parte proporcional que le corresponda, en concordancia, a lo dispuesto en el acuerdo de integración o en el pacto de coalición.
- Deberán especificar los activos y pasivos que hayan incurrido colectivamente.
- Tendrán que determinar los ingresos y gastos electorales y la parte proporcional correspondiente a cada uno de ellos.
- En el caso de que se produjese la liquidación de la coalición, deberán establecer en sus cuentas anuales la parte proporcional que le corresponda del patrimonio resultante.

7. CUENTAS ANUALES

Las cuentas anuales de las formaciones políticas se componen del Balance, la Cuenta de Resultados y una Memoria explicativa de ambas (Ley Orgánica 8/2007, art. 14.3). Una vez cumplimentadas, deberán ser remitidas al Tribunal de Cuentas como máximo hasta el 30 de junio del año siguiente (Ley Orgánica 8/2007, art. 14.6).

7.1. Cuentas anuales consolidadas

La finalidad de las cuentas anuales consolidadas es manifestar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de toda la formación política para realizar su actividad, al margen del grado de autonomía funcional, configurando una única realidad económico-financiera (PCAFP 2018, Parte 3ª, I, 1ª.1).

De acuerdo con la Resolución de 8 de marzo de 2019 por la que se modifica el PCAFP aprobado el 20 de diciembre de 2018, las cuentas anuales consolidadas son las que mejor representan la actividad económico-financiera de la formación política.

A efectos de consolidación, se deberá tener en cuenta que las cuentas anuales consolidadas se elaborarán aplicando el método de la integración global o proporcional, según corresponda, a sus diferentes ámbitos territoriales e institucionales, de acuerdo con los principios y métodos que se contemplan en las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas, aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, con las necesarias adaptaciones en razón de la singularidad del sujeto contable (PCAFP 2018, Parte 3ª, I, 1ª.4).

En este sentido, para alcanzar el objetivo de mostrar la imagen fiel, las formaciones políticas deberán tener en consideración para la elaboración de sus cuentas anuales lo siguiente (PCAFP 2018, Parte 3ª, I, 1ª.2):

- Las cuentas anuales consolidadas comprenderán el ámbito estatal, autonómico, y provincial, incluyendo el local y comarcal si existiese (Ley Orgánica 8/2007, art. 14.5).
- El PCAFP 2018 establece que las actividades realizadas por los Grupos Parlamentarios de las Cortes Generales, de las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas, de las Juntas Generales de los Territorios Históricos vascos y de los Grupos de las corporaciones Locales, debían integrarse, siempre que la formación presente la candidatura electoral y ejerza el control de su actividad, o en su caso la parte proporcional, debiendo justificarse, en su caso, en

la memoria de la parte de ingresos y gastos no integrados y de la causa que ha motivado la falta de dicha integración (PCAFP 2018, Parte 3ª, I, 1ª.2). Sin embargo, la Resolución de 8 de marzo de 2019, por la que se modifica el PCAFP 2018 aprobado el 20 de diciembre de 2018, autoriza que los partidos tengan que indicar la causa que motiva la falta de integración de ingresos y gastos, así como que las formaciones políticas podrán rendir cuentas sobre estos mencionados grupos en función de los correspondientes Reglamentos o la legislación concreta. (Presidencia del Tribunal de Cuentas, Resolución de 8 de marzo de 2019, Introducción, pfo. 2).

- Incluir las actividades que realicen las asociaciones juveniles de la formación política, así como cualquier otra entidad que se instaure dentro de su estructura orgánica (Presidencia del Tribunal de cuentas, Resolución de 8 de marzo de 2019, art. único, 1).
- Las federaciones y coaliciones deberán adjuntar las cuentas anuales tanto de las de entidades federadas como las coaligadas (Presidencia del Tribunal de cuentas, Resolución de 8 de marzo de 2019, art. único, 1).
- Los ajustes, así como cualquier eliminación o modificación durante la formulación de las cuentas anuales, tendrá que estar especificados en la memoria en un apartado específico en cifras agregadas (Presidencia del Tribunal de cuentas, Resolución de 8 de marzo de 2019, art. único, 2.8).
- Las cuentas anuales consolidadas serán presentadas por el responsable de la gestión económico-financiera de la formación ante el Tribunal de Cuentas en plazo máximo de seis meses a partir del cierre del ejercicio (PCAFP 2018, Parte 3ª, 3ª.3).

7.2. Documentos que integran las cuentas anuales

Los documentos que constituirán las cuentas anuales serán el balance, cuenta de resultados y la memoria. Como se ha mencionado anteriormente, a diferencia del PGC

2007, las formaciones políticas no tienen obligación de realizar un Estado de Cambios en el Patrimonio Neto (ECPN) ni el Estado de Flujo de Efectivos (EFE).

En los epígrafes siguientes se abordan las características más importantes de los documentos que componen las cuentas anuales.

7.3. Formulación de las cuentas anuales

Las formaciones políticas deberán seguir los criterios que se indican a continuación para la formulación de sus cuentas anuales, con la finalidad de contribuir a la transparencia de su información económico-financiera (PCAFP 2018, Parte 3ª, I, 3ª):

- a) Deben elaborar sus cuentas anuales para cada ejercicio coincidiendo el cierre del mismo con el final de cada año natural, excepto en el caso de que la formación política se constituya o se disuelva.
- b) En la memoria se especificará la fecha de presentación de las cuentas anuales.
- c) Después de la celebración de unas elecciones, se confeccionará un balance y una cuenta de resultados en el que se muestre la actividad económico-financiera realizada durante el periodo electoral.
- d) Es obligatorio que en las cuentas anuales se identifique la formación política, su denominación y el ejercicio al que correspondan.
- e) Las cuentas anuales deberán estar expresadas en euros, con dos decimales.
- f) Las cuentas anuales consolidadas de los partidos políticos, una vez formuladas y aprobadas, tendrán que ser presentadas por el responsable de la gestión económico-financiera ante el Tribunal de Cuentas. El plazo como se ha mencionado anteriormente será de seis meses como máximo desde que se produce el cierre del ejercicio.

- g) La formación política deberá tener establecido un sistema de control interno que garantice la fiabilidad e integridad de la información contable que sirve de base para la formulación de las cuentas anuales, así como la existencia de mecanismos y procedimientos que permitan la salvaguarda de los activos y verificar el cumplimiento de las prescripciones exigidas por la Ley Orgánica 8/2007, y resto de normativa en materia económico-financiera (de índole fiscal, laboral, etc.). El informe resultante de la auditoría de control interno (Ley Orgánica 8/2007, art. 15, modificado por la Ley Orgánica 5/2012) debe acompañar a las cuentas anuales que se presente ante el Tribunal de Cuentas, y tendrá que ser realizado por un órgano diferente al responsable de la gestión económico-financiera de la formación política, con la adecuada independencia orgánica y funcional. Dicho informe debe contener, al menos, una descripción exhaustiva de las verificaciones efectuadas y de los resultados que se hayan obtenido en las mismas, debiendo incluir las principales conclusiones y recomendaciones que se deriven de la auditoría en relación con los objetivos del sistema de control interno.

7.4. Estructura de las cuentas anuales

Las cuentas anuales de estas entidades se tendrán que adaptar al modelo normal al que se hace referencia en los epígrafes siguientes, con la finalidad de presentarlas al cierre del ejercicio y después de las correspondientes elecciones (PCAFP 2018, Parte 3ª, I, 4ª).

No obstante, el PCAFP 2018 recoge un modelo abreviado de cuentas anuales para aquellas formaciones políticas que cumplan los requisitos siguientes (PCAFP 2018, Parte 3ª, I, 4ª.2):

- Que el total de las partidas de activo no superen 1.000.000 euros. Señalar que dicha cifra ha sido modificada a la baja, puesto que el PCAFP 2013 señalaba que la cantidad límite de las partidas de activo que una formación política podría tener para poder presentar el modelo abreviado era de 2.500.000 euros, bastante superior a la actualmente en vigor.

- Que el importe de los recursos privados y públicos no supere 2.000.000 euros, cifra también muy inferior a la recogida por el PCAFP 2013, que la fijaba en 5.700.000 euros.

De acuerdo a lo anterior, la redacción dada por el PCAFP 2018 para la formulación de cuentas anuales abreviadas ha contribuido a elevar el número de formaciones políticas que deban utilizar el modelo normal, lo que en definitiva se traduce en un incremento del nivel de la información económico-financiera a suministrar por las formaciones políticas.

7.5. Balance

El balance presenta la situación económica y financiera de la formación política, es decir, recoge de manera ordenada y separada el activo, pasivo y patrimonio neto de la entidad. El modelo oficial de balance del PCAFP 2018 se incluye en el Anexo 1 (PCAFP 2018, Parte 3ª, II).

Respecto al modelo de balance del PGC 2007, presenta una serie de particularidades que conviene analizar (PCAFP 2018, Parte 3ª, II y PCAFP 2018, Parte 5ª):

- En lo concerniente al activo no corriente, se observa la inclusión de la cuenta 213. *Bienes del Patrimonio Histórico*, en la que se deberán registrar los elementos patrimoniales de interés artístico, histórico, paleontológico, arqueológico, etnográfico, científico o técnico, así como el patrimonio documental bibliográfico, sitios naturales, jardines y parques con valor artístico, histórico o antropológico. Al respecto, especifica el propio PCAFP 2018 que se deberán incluir en esta cuenta todos los bienes que cumpla las condiciones exigidas por la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.
- Con respecto al *activo corriente*, un elemento diferenciador son créditos de afiliados agrupados en el *Subgrupo 44. Créditos a afiliados y deudores varios*, constituido por los créditos con afiliados, grupos institucionales, cargos públicos y

otros deudores pendientes de cobro con el objetivo de financiar a la formación. El detalle que presenta el mencionado subgrupo 44 es el que se indica a continuación:

- 440. *Afiliados, deudores*
 - 442. *Grupos institucionales, deudores*
 - 443. *Cargos públicos, deudores*
 - 444. *Otros deudores*
-
- Desde el punto de vista de la estructura financiera del modelo de balance, en lo referente al *patrimonio neto* se observa la ausencia de la prima de emisión y aportaciones de socios, dadas las especiales características de las formaciones políticas, que tienen prohibidas la realización de actividades mercantiles.
 - En cuanto a la composición del *pasivo no corriente*, los epígrafes más significativos son los recogidos en el *Subgrupo 15. Deudas a largo plazo de la actividad electoral* y el *Subgrupo 16. Deudas a largo plazo con partes vinculadas*, formadas por las deudas cuyo vencimiento sea superior a un año adquirido con los grupos parlamentarios o partes vinculadas.
 - Respecto del *pasivo corriente*, es destacable el grupo 51. “Deudas a corto plazo con partes vinculadas” compuesto por deudas que tienen un vencimiento inferior al año adquiridas con grupos parlamentarios y con otras partes vinculadas.
 - Por último cabe destacar aquellas cuentas instituidas para reflejar los saldos a favor relacionados con la *actividad electoral*, exclusiva de las formaciones políticas. Dentro de esta categoría, se encuentra el *Subgrupo 45. Acreedores varios de la actividad electoral* y el *Subgrupo 58. Cuentas financieras a corto plazo de la actividad electoral*.

7.6. Cuenta de resultados

La cuenta de resultados “*recoge el ahorro o desahorro del periodo, es decir, la diferencia entre los ingresos y gastos, exceptuando aquellos que se imputen directamente en el PN de acuerdo con lo establecido en las normas de registro y valoración*”. (PCAFP 2018, Parte 3ª, 7ª.1). En el Anexo 2 se incluye el modelo oficial de la cuenta de resultados (PCAFP 2018, Parte 3ª, II).

Respecto del PGC 2007, dicho estado contable incluido en PCAFP 2018 presenta diferencias notorias. Así, mientras en el PGC 2007 recoge el resultado del ejercicio bajo la denominación de “cuenta de pérdidas y ganancias”, en el caso de las formaciones políticas se ha cambiado dicho título, como consecuencia de lo ya mencionado en epígrafes anteriores, es decir, por ser las formaciones políticas entidades sin fines lucrativos junto con la prohibición de realizar actividades mercantiles.

Además, basado en las particularidades de este tipo de entidades, la estructura de dicho estado contable es distinta, y comprende una serie de cuentas únicas incluidas en el PCAFP 2018, que a continuación pasamos a describir.

Primeramente, las formaciones políticas deberán distinguir, como ya se dijo, entre ingresos y gastos procedentes de su actividad ordinaria de los de origen electoral.

Con respecto a los ingresos procedentes de la gestión ordinaria, se deberá realizar una distinción entre ingresos de origen público y privado.

Entre los ingresos de origen público se recogen en las cuentas que se indican a continuación, que a su vez se recogen en los epígrafes 1.a), 1b), 1c), 1d) y 1e) respectivamente (PCAFP 2018, Parte 3ª, II).

- 700. *Subvenciones anuales para gastos de funcionamiento*
- 701. *Subvenciones extraordinarias*
- 702. *Aportaciones recibidas de grupos institucionales*

- 703. *Imputación de subvenciones para gastos de seguridad*
- 704. *Otras subvenciones imputadas a resultados del ejercicio*

En cuanto a los ingresos privados procedentes de la actividad ordinaria, se encuentran los procedentes de los afiliados, donaciones y legados y los posibles excesos por provisiones.

Respecto a los gastos ordinarios, básicamente coinciden con los subgrupos del PGC 2007, si bien destaca el *Subgrupo 61. Aportaciones*, propio de estas entidades, que básicamente recoge los traspasos de fondos realizados por las formaciones políticas a favor de grupos parlamentarios, así como otros a favor de fundaciones, entidades vinculadas y otras entidades no vinculadas.

En lo concerniente la actividad electoral, los ingresos también se clasifican según que su procedencia sea pública o privada, registrando los primeros (procedencia pública) en las cuentas 721. *Subvenciones por resultados electorales* y 722. *Subvenciones por envíos electorales*, que son aquellas obtenidas para costear los gastos electorales (por ejemplo, el mailing), mientras que los segundos (procedencia privada) se reflejarán 731. *Donaciones de personas físicas*.

En cuanto a los gastos electorales, el PCAFP 2018 los incluye en el *Subgrupo 65. Gastos de la actividad electoral*, con el siguiente detalle:

- 650. *Sueldos y salarios, actividad electoral.*
- 651. *Seguridad social a cargo de la formación, actividad electoral.*
- 652. *Servicios exteriores, actividad electoral.*
- 653. *Gastos por envíos electorales.*

Otro aspecto a destacar es el tratamiento de los ingresos y gastos financieros, sobre los que también se deberá diferenciar entre los procedentes de la actividad ordinaria, que deberán contabilizarse en la cuenta 662. *Intereses de deudas de la actividad ordinaria*, de aquellos otros derivados de actividad electoral, cuyo registro se practicará a través de la cuenta 663. *Intereses de deudas de la actividad electoral*.

Sobre el particular, el propio PCAFP 2018 señala que “*la estimación de los intereses calculados según la normativa electoral hasta la percepción de la correspondiente subvención electoral, que figura reflejada en la partida 6.b) Gastos financieros estimados de la cuenta de resultados de la actividad electoral, se ajustará con el objeto de que al cierre del ejercicio figure únicamente el gasto financiero realmente devengado*” (PCAFP 2018, Parte 3ª, I, 7ª.10).

7.7. Memoria

La Memoria es un documento de las cuentas anuales que “*completa, amplía y comenta la información contenida en los otros documentos que integran las cuentas anuales*” (PCAFP 2018, Parte 3ª, I, 8ª.1), y deberá redactarse teniendo en cuenta las siguientes consideraciones:

- Contendrá la información mínima que la formación política debe especificar, aunque si ésta no es significativa, no será obligatorio aportarla en los apartados correspondientes.
- Con respecto a la información cuantitativa, deberá especificarse la correspondiente al presente ejercicio y la del ejercicio anterior, con la finalidad de realizar una comparación entre ejercicios, salvo que una norma contable indique lo contrario.
- Respecto a actividades locales, contendrá información de todas las realizadas por las formaciones políticas, así como de los ingresos recibidos por los órganos locales, incluyendo los grupos municipales.
- Respecto a los órganos de dirección de la formación política, se deberá informar en un apartado específico de las operaciones realizadas con el personal directivo de la formación, principalmente, con los miembros

máximos de dirección de la formación y de las sociedades, asociaciones y fundaciones ligadas.

- Además de lo anterior, la memoria debería incluir los siguientes “anexos” (Ley Orgánica 8/2007, art. 14):
 - Se incluirá un “anexo” informando de las subvenciones públicas y donaciones privadas, tanto las dinerarias como las recibidas en especie de personas físicas, identificando al donante así como el capital recibido del mismo
 - Se insertará otro “anexo” en el que se detalle las condiciones contractuales de las deudas que la formación política mantenga con entidades de crédito, indicando de forma pormenorizada la entidad concedente, el importe otorgado, el tipo de interés de la operación, su plazo de amortización y la deuda pendiente al cierre del ejercicio, así como las posibles contingencias que se hayan podido producir sobre el cumplimiento de las condiciones pactadas.
- Finalmente, se informará detalladamente de cualquier tipo de relación económica que afecte a la información económico-financiera de la formación.

El contenido normal de la memoria es el elemento más diferenciador entre el PCAPF 2013 y el PCAFP 2018, incluyendo la Tabla 4 las principales divergencias entre ambos:

Tabla 4: Comparación modelo memoria PCAFP 2013 vs. PCAFP 2018

PCAFP 2013	PCAFP 2018
1. Identificación de la entidad que informa	1. Identificación de la entidad que informa
2. Bases de presentación de las cuentas anuales	2. Actividades electorales
3. Normas de registro y valoración	3. Bases de presentación de las cuentas anuales
4. Inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias	4. Normas de registro y valoración
5. Bienes del patrimonio histórico	5. Inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias
6. Inversiones financieras	6. Activos financieros
7. Deudas	7. Pasivos financieros
8. Afiliados, adheridos y simpatizantes	8. Tesorería
9. Patrimonio neto	9. Patrimonio neto
10. Situación fiscal	10. Situación fiscal
11. Subvenciones, donaciones y legados	11. Provisiones y contingencias
12. Restitución o compensación de bienes y derechos incautados (Ley 43/1998)	12. Ingresos
13. Operaciones con partes vinculadas	13. Restitución o compensación de bienes y derechos incautados (Ley 43/1998)
14. Actividades electorales	14. Operaciones con partes vinculadas cuya contabilidad haya sido incorporada a las cuentas anuales consolidadas
15. Otra información	15. Indicadores financieros
16. Estado de flujos de efectivo	16. Hechos posteriores al cierre
	17. Otra información

Fuente: Elaboración propia a partir de las memorias del PCAFP 2013 Y PCAFP 2018

Como se observa, mientras el modelo de memoria normal en el PCAFP 2013 consta de 16 apartados, el del PCAFP 2018 incluye 17 apartados, existiendo diversas diferencias significativas entre ambos modelos que se analizan a continuación (PCAFP 2013, Parte 3ª, Contenido de la memoria normal, y PCAFP 2018, Parte 3ª, Contenido de la memoria normal):

El apartado 5 de la memoria del PCAFP 2013 denominado “Bienes del Patrimonio Histórico” ha sido suprimido en el PCAFP 2018, pasando a estar reguladas este tipo de inversiones únicamente por la NRV 5ª, debido principalmente a que de acuerdo a las memorias presentadas por las formaciones políticas, la mayoría de ella apenas posee este

tipo bienes (Resolución Tribunal de Cuentas marzo 2014, Informes de fiscalización 2010-2015).

Respecto al apartado 6 de la memoria del PCAFP 2013, relativo a “Inversiones financieras”, en el PCAFP 2018 pasa a denominarse “Activos financieros”, aunque, no obstante, presentan diferencias notables, pues mientras en el PCAFP 2013 se realiza un tratamiento más específico del movimiento de las cuentas correctoras derivadas de las pérdidas por deterioro y de partes vinculadas, en el PCAFP 2018 se obliga a las formaciones políticas a que incorporen información sobre los deudores pendientes de cobro al cierre del ejercicio derivados de procesos electorales (PCAFP 2018, Parte 3ª, Contenido de la memoria normal, apdo.6.4) .

El apartado 7 del PCAFP 2018 se denomina “Pasivos financieros”, mientras que en el PCAFP 2013 era titulaba “Deudas”, si bien, la información que las formaciones políticas tienen que adjuntar es muy similar en ambos planes. No obstante, una de las diferencias más significativas es que en el PCAFP 2013 tenían que informar de una forma más exhaustiva sobre las deudas con garantía real, señalando su forma y naturaleza, obligación que se contempla en el PCAFP 2018 a través de un cuadro que distingue simplemente entre deudas con garantía hipotecaria y no hipotecaria, exigiéndose además por parte del PCAFP 2018 información sobre avales y otras garantías, con detalle de su fecha de vencimiento e importe máximo, concretando la evolución durante el ejercicio así como de las provisiones netas (PCAFP 2013, Parte 3ª, Contenido de la memoria normal, apdo.7.3, y PCAFP 2018, Parte 3ª, Contenido de la memoria normal, apdo.7.3).

También cabe destacar que en el PCAFP 2013 las formaciones políticas debían informar sobre los préstamos pendientes de pago al cierre del ejercicio, especificando el valor en libros, detalles de cualquier impago del principal o intereses y sus subsanaciones, además de posibles pactos de nuevas condiciones y condonaciones, así como de los posibles efectos en el resultado del ejercicio, y sin embargo, en el PCAFP 2018 no se hace mención a este tipo de información.

En cuanto al apartado 8 del PCAFP 2013, denominado “Afiliados, adheridos y simpatizantes”, que recogía toda la información relacionada con éstos (saldos, número de afiliados, sistema establecido para el ingreso de sus cuotas), queda suprimido en el modelo del memoria de PCAFP 2018, pasando a ser contenido adicional del epígrafe “12. Ingresos”.

Respecto al registro de provisiones y contingencias, el PCAFP 2013 no solicitaba información sobre tales operaciones, mientras que, sin embargo, el apartado 11 de la memoria del PCAFP 2018, denominado “Provisiones y contingencias”, exige especificar para cada provisión incluida en el balance la información que se indica a continuación, a excepción de la referente a avales y otras garantías (PCAFP 2018, Parte 3ª, Contenido de la memoria normal, apdo.11):

1. Saldo inicial, aumentos, disminuciones y saldo final.
2. Posibles aumentos en los saldos actualizados al tipo de descuento como consecuencia del paso del tiempo, y posibles consecuencias que hayan podido producir cualquier cambio en el tipo de descuento.
3. Estimaciones y procedimientos de cálculo, así como las posibles incertidumbres que se puedan generar por dichas estimaciones.
4. Importes de cualquier derecho de reembolso y cantidades que se hayan reconocido en el balance.

En cuanto a los posibles pasivos contingentes que la formación posea, exceptuando nuevamente los avales y otras garantías, se deberán indicar su naturaleza, así como su posible evolución predecible y los factores que puedan influir en la misma. En el caso de que una provisión no se puede registrar en el balance, por no ser posible su valoración con fiabilidad, se deberán esclarecer la razón por la que no se puede realizar dicha valoración.

Para los activos contingentes se aportará la misma información relativa a los dos primeros apartados de los pasivos contingentes.

Respecto a las operaciones vinculadas, el apartado 14 de la memoria del PCAFP 2018 hace referencia a las mismas bajo el título de “Operaciones con partes vinculadas cuya contabilidad haya sido incorporada a las cuentas anuales consolidadas”, mientras que en el PCAFP 2013 se correspondía con el punto 13 titulado “Operaciones con partes vinculadas”. Al respecto, la diferencia más notable entre ambos planes es que mientras el PCAFP 2018 las formaciones políticas deben informar de las operaciones con partes vinculadas cuyas cuentas estén consolidadas, en el PCAFP 2013 debían informar en primera instancia sobre aquellas formaciones cuya contabilidad no estuviese integrada, y posteriormente, de las que estuvieran consolidadas.

En el orden de las coincidencias plenas señalar que ambos planes solicitan información de los sueldos, dietas y remuneraciones de los empleados pertenecientes a la alta dirección y a los miembros del máximo órgano de dirección, además de las posibles obligaciones en materia de pensiones o de primas de seguros de vida, así como sobre los posibles anticipos y créditos que las formaciones políticas confieran a sus miembros de la alta dirección y miembros del órgano máximo de dirección.

Una última cuestión a comentar sobre el contenido del modelo de memoria de PCAFP 2013, es su apartado 16 relativo al “Estado de Flujos de Efectivo” (EFE), que las formaciones políticas debían de cumplimentar obligatoriamente para informar de la procedencia y aplicación de los activos monetarios representativos de efectivo, y que, sin embargo, ha sido suprimido en el modelo de memoria del PCAFP 2018.

Sobre la decisión de suprimir el EFE cabe señalar que tal vez en un primer momento se tomó el modelo del PCESFL 2013, que en el apartado 30 de su memoria incluye dicho estado contable señalando que en el mismo “... *se describirán el origen y la utilización de los activos monetarios representativos de efectivo y otros activos líquidos equivalentes, clasificando los movimientos por actividades e indicando la variación neta*”

de dicha magnitud en el ejercicio...“ incluyéndose a continuación el correspondiente modelo a cumplimentar por la entidad (PCESFL 2013, Parte 3ª, Memoria, apdo. 30). Sin embargo, el Tribunal de Cuentas ha optado por suprimir dicho documento en el PCAFP 2018, aunque hubiera sido interesante su cumplimentación por parte de las formaciones políticas en la línea de la propuesta por el PCESFL 2013, dado que en cualquier formación política subyace su sustancia de “sin ánimo de lucro”.

Centrando ahora el análisis sobre las novedades del modelo de memoria del PCAFP 2018 respecto del PCAFP 2013, el mismo incorpora el apartado 8 “Tesorería”, en el que se obliga a estas entidades a precisar los movimientos procedentes de la tesorería y la identificación de las cuentas corrientes abiertas en entidades de crédito, diferenciando entre las categorías que se recogen en la Tabla 5:

Tabla 5: Categorías de las cuentas corrientes abiertas en entidades de crédito

Identificación	Saldo inicial	Saldo final
Cuentas corrientes de funcionamiento ordinario		
Cuentas corrientes para el ingreso de las cuotas		
Cuentas corrientes para el ingreso de las aportaciones		
Cuentas corrientes para el ingreso de las donaciones		
Cuentas corrientes electorales		
Totales		

Fuente: PCAFP 2018

En cuanto al nuevo apartado 12 “Ingresos”, deberá incorporar información sobre el importe, características y naturaleza de los ingresos de origen público y de origen privado recibidos que aparecen en el balance, así como los imputados en la cuenta de resultados. En concreto, atendiendo a la naturaleza pública o privada de los ingresos, las formaciones políticas deberán cumplimentar los modelos que se recogen en las Tablas 6,7 y 8 respectivamente:

Tabla 6: Ingresos públicos que se deben cumplimentar en la memoria

Financiación pública	Importe (€)	
	20XX	20XX-1
Subvenciones electorales		
Subvenciones para gastos de funcionamiento y seguridad:		
Estatales		
Autonómicas		
Financiación de los grupos parlamentarios:		
Cortes Generales		
Asambleas legislativas		

Fuente: PCAFP 2018

Tabla 7: Ingresos públicos que se deben cumplimentar en la memoria (continuación)

Financiación pública	Importe (€)	
	20XX	20XX-1
Financiación de los grupos políticos en las Entidades Locales		
Otras subvenciones (especificar)		
Total financiación pública		

Fuente: PCAFP 2018

Tabla 8: Ingresos de origen privado que se deben cumplimentar en la memoria

Financiación privada	Importe (€)	
	20XX	20XX-1
Cuotas de afiliados		
Aportaciones de afiliados y cargos públicos		
Donaciones y legados		
Productos de las actividades propias del partido		
Otros ingresos de naturaleza privada (especificar)		
Total financiación privada		

Fuente: PCAFP 2018

Además de los anteriores modelos, también se deberán de incluir los “anexos” sobre subvenciones, donaciones y deudas con entidades de crédito a los que hace alusión el artículo 14 de la Ley Orgánica 8/2007, a los que ya se hizo alusión anteriormente, así como la información que proceda sobre los ingresos electorales, con detalle de cada proceso electoral.

Otra incorporación del PCAFP 2018 es el apartado 15. “Indicadores Financieros”, a través del cual las formaciones políticas deberán informar de distintos ratios, distinguiendo entre ratios financieros y patrimoniales y ratios de la cuenta de resultados.

Respecto de los ratios financieros, se solicitan en concreto los siguientes:

1. Ratios financieros

- a) $\text{Liquidez general} = \frac{\text{Activo corriente}}{\text{Pasivo corriente}}$

- b) $\text{Endeudamiento} = \frac{(\text{Pasivo corriente} + \text{Pasivo no corriente})}{(\text{Pasivo corriente} + \text{Pasivo no corriente} + \text{Patrimonio neto})}$

En cuanto a los ratios de la cuenta de resultados, el modelo de memoria recoge los siguientes;

- a) Estructura de los ingresos:
 - $\frac{\text{Ingresos públicos}}{\text{Ingresos totales}}$

 - $\frac{\text{Ingresos de naturaleza electoral}}{\text{Ingresos totales}}$

 - $\frac{\text{Ingresos procedentes de fundaciones y otras entidades vinculadas o dependientes}}{\text{Ingresos privados de la formación}}$

- b) Estructura de los gastos:
 - $\frac{\text{Gastos de naturaleza electoral}}{\text{Gastos totales}}$

 - $\frac{\text{Gastos por fundaciones y otras entidades vinculadas o dependientes}}{\text{Gastos totales de la formación}}$

Para finalizar, el modelo de memoria del PCAFP 2018 incluye un nuevo apartado 16 “Hechos posteriores al cierre”, en el que las formaciones políticas tendrán que informar

de los siguientes aspectos (PCAFP 2018, Parte 3ª, Contenido de la memoria normal, apdo.16. puntos 1, 2 y 3):

- Los hechos posteriores que se hallen en la fecha de cierre del ejercicio pero que por la utilización de las normas de registro y valoración, se produzca un ajuste en las cifras de los documentos que componen las cuentas anuales.
- Los hechos posteriores que se hayan producido antes de la fecha del cierre del ejercicio, sin embargo, que no hayan supuesto la incorporación de un ajuste en las cifras comprendidas en las cuentas anuales. La información incluida en la memoria deberá ser rectificadora en concordancia al hecho posterior.
- Los hechos posteriores que no existan antes de la fecha del cierre del ejercicio, pero que sean significativos y que si no se proporciona información al respecto, podría afectar a la capacidad de evaluación de los usuarios de las cuentas anuales.

8. RECURSOS ECONÓMICOS DE LAS FORMACIONES POLÍTICAS

La financiación de las formaciones políticas está basada en un sistema mixto que recoge, *“por una parte, las aportaciones de la ciudadanía y, de otra, los recursos procedentes de los poderes públicos en proporción a su representatividad como medio de garantía de la independencia del sistema, pero también de su suficiencia”* (Ley Orgánica 8/2007, Exposición de motivos, pfo. 7º), recogiendo la Tabla 9 los distintos tipos de financiación.

Tabla 9: Recursos de financiación de las formaciones políticas

RECURSOS PÚBLICOS	RECURSOS PRIVADOS
<ul style="list-style-type: none"> • Subvenciones de procedencia pública para sufragar los gastos electorales. • Subvenciones estatales para gastos de funcionamiento de los partidos políticos. • Subvenciones que otorgan las Comunidades Autónomas para costear los gastos de funcionamiento que se produzcan en ámbito autonómico, así como por los Territorios Históricos vascos o las Corporaciones locales. • Subvenciones extraordinarias para ejecutar campañas de propaganda que pueden establecerse en Ley Orgánica. • Aportaciones que puedan recibir por parte de los Grupos Parlamentarios, Asambleas Legislativas de las CCAA y de los grupos representativos de los órganos locales. • Subvenciones anuales para sufragar los gastos de seguridad que inciden las formaciones para mantener su actividad política e institucional. 	<ul style="list-style-type: none"> • Cuotas y aportaciones de sus afiliados. • Productos obtenidos como consecuencia, de las actividades propias del partido político. • Rendimientos derivados debido a la gestión de su patrimonio. • Beneficios obtenidos de sus actividades promocionales o de prestación de servicios. • Donaciones recibidas tanto en dinero como en especie. • Préstamos o créditos que contraten. • Herencias que reciban.

Fuente: Elaboración propia a partir del artículo 2 de la ley 8/2007 de financiación de los partidos políticos

De acuerdo al contenido de la Tabla 9, incluimos las distintas particularidades alusivas tanto a los recursos públicos como privados de las formaciones políticas.

Con respecto a los recursos públicos, cabe destacar que las subvenciones se distribuyen dependiendo del número de escaños y votos que las formaciones políticas obtienen en las últimas elecciones (Ley 8/2007, art. 3.2). El importe subvencionado en las elecciones generales de 2019 fue el siguiente (Orden HAC/268/2019):

- Por cada escaño obtenido en el Congreso de los Diputados o en el Senado, 21.167,64 €.
- Por cada voto obtenido, 0,32 € por cada candidato que hubiera obtenido escaño de senador.
- Para sufragar los gastos de envío directo, 0,21 € por cada elector en cada una de las circunscripciones en las que haya presentado lista al Congreso de los Diputados y

Senado, siempre que la candidatura obtenga los votos necesarios para formar un Grupo Parlamentario en una u otra Cámara. En el caso, de que se obtenga representación en ambas cámaras, la subvención solo se otorga una vez.

Si las subvenciones superan los doce millones de euros deberá existir un acuerdo previo del Consejo de Ministros para autorizar su concesión (Ley Orgánica 8/2007, art. 3.6, modificado por la Ley Orgánica 3/2015).

Las Administraciones Públicas que concedan subvenciones a las formaciones políticas deberán hacerlo público, indicando el importe, la finalidad y los beneficiarios, al menos una vez al año, según lo dispuesto por la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de Transparencia, Acceso a la Información Pública y Buen Gobierno, Art. 8.1 c (Ley Orgánica 8/2007, art. 3.9, modificado por la Ley Orgánica 3/2015).

En cuanto a los recursos privados, deben cumplirse los siguientes requisitos:

- No se podrán aceptar donaciones realizadas por personas físicas con un contrato vigente del sector público (Ley Orgánica 8/2007, art. 4.2.a, modificado por la Ley Orgánica 3/2015).
- Las cantidades donadas a estas formaciones deberán abonarse en cuentas abiertas en entidades de crédito exclusivamente para dicho fin (Ley Orgánica 8/2007, art. 4.2.b, modificado por la Ley Orgánica 3/2015).
- Las donaciones deberán especificarse la fecha de imposición, el importe, nombre e identificación fiscal del donante (Ley Orgánica 8/2007, art. 4.2.d, modificado por la Ley Orgánica 3/2015).
- Las donaciones que se realicen en especie, es decir, las que aportan bienes o servicios, tendrán que aceptarse mediante certificación expedida y adjuntar un documento público u otro auténtico que acredite la entrega del bien donado. Para

valorar este tipo de aportaciones se tendrá en cuenta lo dispuesto en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo (Ley Orgánica 8/2007, art. 4.2.e, modificado por la Ley Orgánica 3/2015).

- Una misma persona no podrá realizar una subvención superior a 50.000 € anuales (Ley Orgánica 8/2007, art. 5.1.b, modificado por la Ley Orgánica 3/2015), excepto para las donaciones en especie de bienes inmuebles, siempre que cumplan los requisitos para este tipo de donaciones anteriormente comentados. Cuando la suma del valor de las donaciones efectuadas por una misma persona física exceda del límite máximo anual permitido, se procederá a la devolución del exceso al donante, y si no fuera posible, la cantidad o el equivalente del bien en metálico, se ingresará en el Tesoro en el plazo de tres meses desde el cierre del ejercicio (Ley Orgánica 8/2007, art. 4.2.f, modificado por la Ley Orgánica 3/2015).
- Las formaciones políticas deberán notificar al Tribunal de Cuentas, en el plazo de tres meses desde su aprobación, las donaciones superiores de 25.000 € y de bienes inmuebles (Ley Orgánica 8/2007, art. 5.2, modificado por la Ley Orgánica 3/2015).
- Las cuotas y aportaciones de afiliados deberán abonarse en cuentas de crédito abiertas exclusivamente para dicho fin y realizados mediante domiciliación bancaria o mediante ingreso nominativo (Ley Orgánica 8/2007, art. 8.1, modificado por la Ley Orgánica 3/2015).

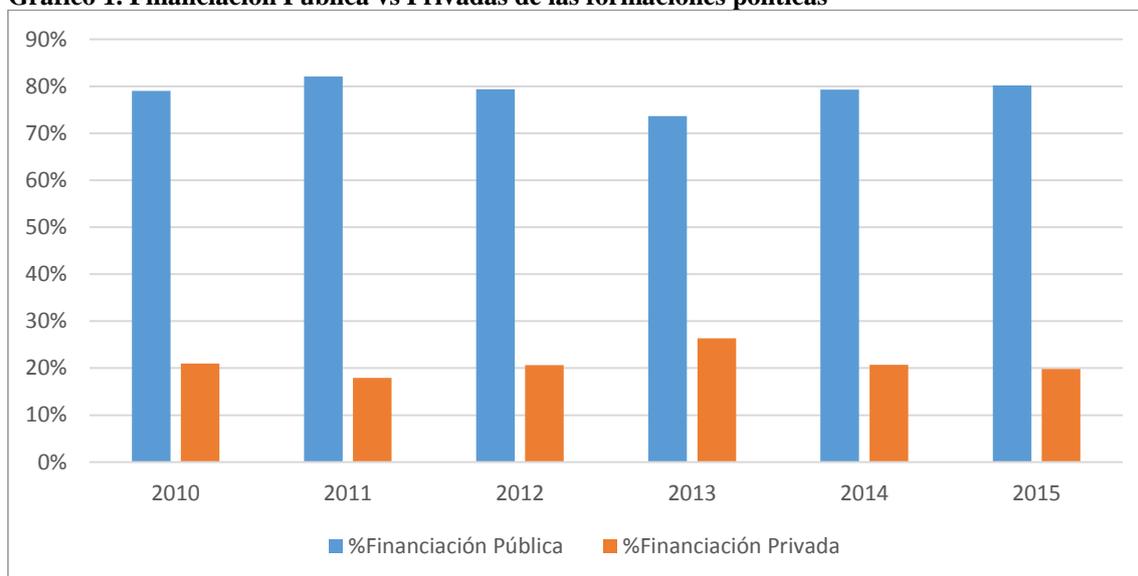
Con el fin de tener una idea aproximada del volumen de recursos manejados por las formaciones políticas en su conjunto, la Tabla 10 muestra el detalle de los mismos para el periodo 2010-2015, distinguiendo entre públicos y privados:

Tabla 10: Financiación obtenida por las formaciones políticas durante los años 2010-2015

Años	Recursos Ordinarios	Subvenciones electorales	Financiación Pública	Recursos privados	Total Financiación
2010	236.860.284,67	10.205.170,91	247.065.455,58	65.699.396,70	312.764.852,28
2011	238.499.587,66	77.590.018,02	316.089.605,68	68.998.205,05	385.087.810,73
2012	209.904.344,78	63.287.713,68	273.192.058,46	70.927.736,17	344.119.794,63
2013	196.131.430,23	497.565,20	196.628.995,43	70.395.831,76	267.024.827,19
2014	171.896.034,12	30.855.914,93	202.751.949,05	52.866.748,18	255.618.697,23
2015	160.747.853,04	102.738.210,73	263.486.063,77	65.286.182,26	328.772.246,03

Fuente: Elaboración propia a partir de los informes de fiscalización 2010-2015 del Tribunal de Cuentas (Resoluciones de fecha 11/03/2014, 09/02/2017,27/02/2018)

El Gráfico 1 recoge el porcentaje de recursos públicos y privados, conforme a lo establecido en los últimos cinco informes de fiscalización presentados por el Tribunal de Cuentas:

Gráfico 1. Financiación Pública vs Privadas de las formaciones políticas

Fuente: Elaboración propia a partir de los informes de fiscalización 2010-2015 del Tribunal de Cuentas

Del contenido del gráfico anterior se desprende que la mayoría de la financiación para este tipo de entidades procede de recursos públicos, situándose en un porcentaje en torno al 80% en la mayoría de los años analizados.

El sistema de reparto de financiación pública, como hemos visto anteriormente, se realiza en función del número de escaños y votos, motivo por el cual los partidos minoritarios y aquellos que no obtienen representación quedan discriminados al no poder optar a

financiación pública, lo que de alguna manera imposibilita la creación de nuevas formaciones políticas.

En este sentido, para evitar que las formaciones políticas no dependan de una manera excesiva de las arcas públicas, se podrían desarrollar una serie de medidas, como las que propone (Segura i San Juan, 2018):

- Establecer un límite a la financiación pública, como por ejemplo, un máximo del 50% la cifra de recursos públicos que puedan recibir estas formaciones.
- Eliminar las subvenciones por mailing, ya que genera un enorme gasto para las Administraciones Públicas, asumiendo éstas últimas la remisión de los sobres en un solo envío.
- Incremento el límite de las aportaciones privadas, siempre que se establezcan controles y se especifique el aportante.
- Aumento de los modelos de financiación privada, como la incorporación del crowdfunding.
- Limitación del endeudamiento de las formaciones políticas. En este sentido, cabe precisar que el “Grupo de Estados contra la Corrupción”, constituido en el ámbito del Consejo de Europa, emitió el Informe de Evaluación sobre España, en el que ponía de manifiesto su preocupación por la elevada situación de sobreendeudamiento de estas formaciones (Sánchez Muñoz, 2013).

9. OBLIGACIONES CONTABLES

La modificación de la Ley de Financiación realizada en marzo de 2015 (Ley Orgánica 3/2015) incorpora mayores exigencias de transparencia y, en consecuencia, de las

obligaciones contables, que quedan establecidas en los términos siguientes (Ley Orgánica 8/2007, art. 14):

- Los partidos tienen la obligación de especificar todos sus movimientos contables en libros de contabilidad, con la finalidad de que cualquier ciudadano pueda conocer tanto su situación financiera como patrimonial.
- Los libros de contabilidad deberán incluir como mínimo la siguiente información:
 - Inventario de bienes anual.
 - Especificación de los siguientes ingresos: aportaciones de los afiliados, ingresos obtenidos por su patrimonio, donaciones, subvenciones públicas, rendimientos derivados de las actividades realizadas y, herencias y legados que reciban.
 - Especificación de los distintos gastos, estableciendo como mínimo la siguiente catalogación de los mismos:
 - Gastos de personal
 - Gastos financieros como consecuencia de los préstamos
 - Gastos por la adquisición de bienes y servicios
 - Gastos de administración
 - Gastos de las actividades propias del partido.
- Operaciones de capital referentes a créditos o préstamos, inversiones, deudores y acreedores.

También aumentan las exigencias con respecto a la cantidad y a la transparencia de la información facilitada en las páginas web de estas entidades, de manera que deberán publicar el balance, la cuenta de resultados, el importe de los créditos pendientes de amortización (especificando la entidad concedente, el importe otorgado, el tipo de interés

y el plazo de amortización), las subvenciones recibidas y las donaciones obtenidas de una cantidad superior a 25.000 €, todo ello en el plazo máximo de un mes después del envío de la información al Tribunal de Cuentas.

9.1. Responsable de la gestión económico-financiera

El responsable de la gestión económica-financiera es una figura incorporada por la Ley 3/2015 con el fin de mejorar el control de las formaciones políticas, a cuyos efectos la citada legislación dispone que dicha persona será designada según la forma determinada por los estatutos, y tendrá que acreditar conocimientos o experiencia profesional en el ámbito económico y en las que concurra la condición de honorabilidad (Ley Orgánica 8/2007, art. 14 bis.1, modificado por la Ley Orgánica 3/2015), por lo que deberá no estar incluido en ninguno de los supuestos que se mencionan en la propia legislación (Ley Orgánica 8/2007, art. 14 bis.2, modificado por la Ley Orgánica 3/2015):

- Condenados por sentencia firme a pena privativa de libertad, hasta que se haya cumplido la condena.
- Condenados por sentencia firme por comisión de delitos de falsedad, contra la libertad, contra el patrimonio y orden socioeconómico, contra la Hacienda Pública y Seguridad social, contra los derechos de los trabajadores, Administración Pública, Constitución, Instituciones del Estado, Administración de Justicia, Comunidad Internacional, de traición y contra la paz o independencia del Estado y pertenecientes a la defensa nacional, contra el orden público, en especial, el terrorismo, hasta que los antecedentes penales se cancelen.
- Incriminados en un proceso penal por un delito que conlleve a la inhabilitación.
- Inhabilitados de acuerdo a la Ley 22/2003, de 9 de Julio, Concursal, mientras que no haya concluido el periodo de inhabilitación determinado en la sentencia de calificación del concurso.

Además, tampoco podrán ocupar dicho cargo los funcionarios en activo de la Administración Pública y demás personas afectadas por incompatibilidad legal.

Las funciones que tendrá que desarrollar el responsable de la gestión económico-financiera serán las siguientes (Ley Orgánica 8/2007, art. 14 bis.4, modificado por la Ley Orgánica 3/2015):

- a) Elaboración de las cuentas anuales y presentación ante el Tribunal de Cuentas
- b) Supervisión de los responsables de la gestión económico-financiera de nivel autonómico y provincial en el caso de que existiesen.
- c) Funciones relativas a ordenación de pagos y autorización de gastos que en su caso determinen los estatutos del partido.
- d) Cualquier otra función que le asignen los estatutos o el máximo órgano de dirección del partido.

Para el adecuado cumplimiento de las funciones del responsable de la gestión económico-financiera del partido a nivel nacional, éste podrá impartir instrucciones específicas y criterios de actuación a los responsables de los distintos niveles territoriales (Ley Orgánica 8/2007, art. 14 bis.5, modificado por la Ley Orgánica 3/2015)

10. FISCALIZACIÓN Y CONTROL DE LAS ENTIDADES POLÍTICAS

La Ley Orgánica 3/2015 de control de la actividad económico-financiera ha incorporado medidas más exhaustivas con respecto a la vigilancia de la actividad económico-financiera de las formaciones políticas, a cuyo estudio se dedica la presente sección.

10.1. Control interno

El artículo 15 de la Ley Orgánica 8/2007 determina que estas formaciones *“deberán prever un sistema de control interno que garantice la adecuada intervención y contabilización de todos los actos y documentos que deriven derechos y obligaciones de contenido económico, conforme a sus estatutos. El informe resultante de esta auditoría acompañará a la documentación a rendir al Tribunal de Cuentas”*.

El propósito del sistema de control interno es asegurar la fiabilidad e integridad de la información contable, y garantizar la existencia de mecanismos y procedimientos que permitan la protección de los activos y verificar el cumplimiento de lo exigido en la citada Ley Orgánica 8/2007, y en lo establecido en la normativa en materia económico-financiera (PCAFP 2018, Parte 3ª, I. 3ª. 2):

Para lograrlo, se deberán realizar diversas pruebas, controles y verificaciones e incorporar las principales conclusiones que se obtengan, así como las recomendaciones que se estimen, estando encomendada la elaboración del correspondiente informe de control interno un órgano distinto al responsable de la gestión económico-financiera de la formación y con independencia orgánica y funcional.

En el año 2008, ninguna de las 32 formaciones fiscalizadas presentó el informe de control interno en concordancia con lo dispuesto en el informe de fiscalización realizado por el Tribunal de Cuentas, alegando que la normativa no especificaba como debían dar forma al citado informe. Posteriormente, en 2012, tras la modificación de la legislación, se estableció que el documento debía ser fruto de una auditoría (Soluciones Confirma, 2015), aunque, sin embargo, de acuerdo al último informe de fiscalización del Tribunal de Cuentas emitido en 2015, aún siguen sin presentar el informe de control interno algunas formaciones políticas pese a que es obligatorio y considerado como una infracción grave, con una sanción estipulada entre 10.000 y 50.000 € (Ley Orgánica 8/2007, art. 17 bis.2.c, modificado por la Ley Orgánica 3/2015).

10.2. Control externo

El Tribunal de Cuentas es el responsable del control externo de las actividades tanto económicas como financieras de los partidos políticos, aunque la normativa establece que, con respecto a los procesos electorales autonómicos, su fiscalización será realizada por los órganos de control de las propias CCAA (Ley Orgánica 8/2007, art. 16.1, modificado por la Ley Orgánica 3/2015).

En este sentido, el Tribunal de Cuentas deberá realizar las siguientes actuaciones con el objetivo de emitir los informes de fiscalización correspondientes (Ley Orgánica 8/2007, art. 16.2):

- Inspeccionar todas las cuentas de los partidos que reciban subvenciones públicas (Ley Orgánica 8/2007, art. 4, modificado por la Ley Orgánica 3/2015).
- Efectuar las actuaciones fiscalizadoras que considere necesarias.
- Fiscalizar la legalidad de los recursos públicos y privados de los partidos políticos, así como la regularidad contable de las actividades económico-financieras que realicen y a la adecuación de su actividad económico-financiera a los principios de gestión financiera que sean exigibles conforme a su naturaleza

El Tribunal de Cuentas tendrá la obligación de emitir un informe sobre la regularidad y adecuación sobre las obligaciones contables proporcionadas por las formaciones políticas, o en su caso constar expresamente cuantas infracciones o prácticas irregulares se hayan observado. Para realizarlo, tendrá un plazo máximo de seis meses y una vez realizado se elevará a las Cortes Generales y se hará público en el BOE (Ley Orgánica 8/2007, art. 16.5, modificado por la Ley Orgánica 3/2015):

A pesar de la disposición mencionada anteriormente, el último informe de fiscalización publicado por el Tribunal de Cuentas corresponde al año 2015, lo que evidencia un régimen de fiscalización que no cumple con una de las características primordiales de

información económica-financiera, es decir, que los ciudadanos dispongan de información en un tiempo adecuado para que les sea útil (Gelabert, 2019). En este aspecto, una posible solución del problema sería obligar a las formaciones políticas a realizar una auditoría externa o bien que el Tribunal de Cuentas agilizase su labor.

10.3. Control parlamentario

Una vez aprobado el informe de fiscalización por el Tribunal de Cuentas, la Comisión Mixta solicitará la personación del responsable de la gestión económico-financiera “de cualquier partido político que percibe subvenciones”, para que informe sobre las infracciones o prácticas que se hayan observado en el Informe de Fiscalización (Ley Orgánica 8/2007, art. 16 bis, introducido por la Ley Orgánica 3/2015).

11. INFRACCIONES Y SANCIONES

La Ley Orgánica 3/2015 instaure por vez primera un régimen sancionador, tipificando diversos delitos, entre los que figura la financiación ilegal de los partidos políticos. En función del grado de incumplimiento de las formaciones políticas las infracciones cometidas se clasificarán en leves, graves y muy graves reguladas (Ley Orgánica 8/2007, art. 17, introducido por la Ley Orgánica 3/2015).

A continuación, se detallan las infracciones en las que pueden incurrir las formaciones políticas y las sanciones que éstas conllevan (Ley Orgánica 8/2007, art.17 bis, introducido por la Ley Orgánica 3/2015):

- Infracciones muy graves:
 - a) Aceptar donaciones que no se ajusten a los requisitos mencionados anteriormente.
 - La sanción que esta infracción conlleva será del doble al quíntuplo de la cantidad que exceda del límite legal permitido.

- b) Superar en más de un 10% el límite establecido para los gastos electorales.
 - Por este motivo, se impondrá una multa monetaria proporcional entre el doble y el quíntuplo del exceso del gasto producido.

- c) No entregar las cuentas anuales durante dos ejercicios consecutivos o presentarlas de forma incompleta o deficiente.
 - El incumplimiento supondrá una sanción de entre 50.000€ y 100.000€.

Cabe mencionar, que las sanciones tanto del apartado a) como b), no podrán ser inferiores a 50.000 €.

Las infracciones muy graves prescribirán a los cinco años.

- Infracciones graves:

- a) La realización de actividades de naturaleza mercantil.
 - Las formaciones políticas que realizan estas actividades acarrearán una multa monetaria entre 25.000€ y 50.000€ además de otra multa pecuniaria semejante al 100% del beneficio neto adquirido por la ejecución de actividades mercantiles.

- b) Superar en más de un 3% y menos de un 10% los límites establecidos para los gastos electorales.
 - El exceso de los límites establecidos supondrá una sanción entre el doble y el quíntuplo del exceso del gasto producido. Esta sanción no podrá ser inferior a 25.000€.

- c) No presentar las cuentas anuales durante un ejercicio o presentarlas con deficiencias o incompletas.

d) Adolecer de un sistema de auditoría o control interno.

- Para las infracciones del apartado c) y d) se impondrá una sanción que variará entre 10.000€ y 50.000€.

Las infracciones graves prescribirán a los tres años.

Infracciones leves:

a) No cumplir el deber de colaboración, es decir, no aportar los documentos, datos o justificantes que sean necesarios para la realización del informe de fiscalización por el Tribunal de Cuentas.

- La sanción que esta infracción conlleva será una multa monetaria entre 5.000€ y 10.000€.

b) Superar de un 1% a un 3% el límite de los gastos electorales establecidos.

- El importe de la sanción variará entre el doble y el quíntuplo del exceso del gasto, aunque la sanción será como mínimo de 5.000€.

Las infracciones leves prescribirán a los dos años.

Conviene resaltar que las sanciones deberán ser satisfechas antes de la concesión de la siguiente subvención, puesto que en caso contrario, no podrán ser obtenidas. En el caso de que la formación no tuviese derecho a obtener subvenciones, el Tribunal de Cuentas exigirá a ésta que realice el ingreso relativo a la sanción en el Tesoro Público (Ley Orgánica 8/2007, art.17.4-5 bis, introducido por la Ley Orgánica 3/2015)

12. CONCLUSIONES

La instauración de un Plan Contable Adaptado a Formaciones Políticas (PCAFP) ha representado, sin duda, un gran paso para su control económico-financiero, aunque la obligación de su aplicación debería haberse impuesto con bastante anterioridad, ya que por ejemplo, las entidades sin ánimo de lucro lo adaptaron en 2013.

No obstante, justo es reconocer que con la adaptación de este plan y la modificación de la LOFPP, se han venido introduciendo numerosas medidas con la finalidad de incrementar la transparencia de estas formaciones, entre las que cabe destacar, entre otras, la clarificación del concepto de entidades vinculadas a formaciones políticas, el desarrollo de la regulación de las donaciones, estableciendo un límite máximo de 50.000 € por persona física junto a la prohibición de donaciones realizadas por personas jurídicas, y todo ello bajo la premisa obligatoria de especificar en un anexo de la Memoria de las Cuentas Anuales la información pormenorizada tanto de donaciones como de subvenciones. En esta misma línea de actuación sobre el control de la financiación privada, se prohíben las condonaciones de la deuda realizadas por entidades de crédito, además de desaparecer las aportaciones realizadas por militantes o simpatizantes, quedando las mismas relegadas a la figura de los afiliados

Por otro lado, otra cuestión a reseñar sobre el régimen contable de las formaciones políticas, es la creación por primera vez de la figura del “responsable de la gestión económico-financiera”, así como un régimen sancionador, entre el que se encuentra de forma expresa como infracción grave la falta de presentación de las cuentas anuales, o bien su presentación con deficiencias.

Sin embargo, ante las medidas positivas citadas anteriormente, el control tanto interno como externo es deficitario. Así, en lo que ha control interno se refiere, el último informe de fiscalización del Tribunal de Cuentas (2015) aflora la existencia de formaciones políticas que no adjuntan el informe obligatorio de control interno, o bien lo presentan con una baja calidad y efectividad, lo que de acuerdo a la normativa sancionadora, implica la presunta comisión de una falta grave. Por otra parte, respecto al control externo, efectuado por el Tribunal de Cuentas, como se ha indicado, su último informe data del ejercicio 2015, lo que sin duda priva a los usuarios de la información financiera de las formaciones políticas (los ciudadanos del país) de poder disponer de información de calidad para conocer y entender adecuadamente las operaciones económicas practicadas por dichas entidades. Al respecto, para solucionar el problema expuesto, una posible

solución podría materializarse en la regulación obligatoria de la auditoría externa de las formaciones políticas, con un formato resumido y sencillo con el fin de que los ciudadanos puedan valorar de forma clara la calidad de la información aportada por las formaciones políticas.

En resumen, aunque se ha producido una mejora esencial en la transparencia y control de la actividad económica de las formaciones políticas, quedan aún bastantes pasos por andar hasta lograr el control alcanzado por otro tipo de entidades, lo que probablemente sólo llegará a producirse con un incremento de los mecanismos de transparencia, al tiempo de la concesión de mayores recursos al Tribunal de Cuentas para realizar mejor y más rápidamente las tareas de fiscalización que la legislación vigente le otorga sobre estas entidades.

13. BIBLIOGRAFÍA

LEGISLACIÓN (ORDEN CRONOLÓGICO)

Real Decreto-ley 20/1977, de 18 de marzo, sobre normas electorales.

Ley 39/1978, de 17 de julio, de elecciones locales.

Constitución Española, de 29 de diciembre de 1978.

Ley Orgánica 5/1985, de 19 de junio, de Régimen Electoral General.

Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

Ley Orgánica 3/1987, de 2 de julio, sobre financiación de partidos políticos.

Ley 43/1998, de 15 de diciembre, de restitución o compensación a los partidos políticos de bienes y derechos incautados en aplicación de la normativa sobre responsabilidades políticas del periodo 1936-1939.

Ley Orgánica 6/2002, de 27 de junio, de Partidos Políticos.

Ley 22/2003, de 9 de Julio, Concursal.

Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, sobre financiación de los partidos políticos.

Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

Ley Orgánica 2/2011, de 28 de enero, por la que se modifica la Ley Orgánica 5/1985, de 19 de junio, del Régimen Electoral General.

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.

Ley Orgánica 5/2012, de 22 de octubre, de Reforma de la Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, sobre financiación de los partidos políticos.

Resolución de 26 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que aprueba el Plan de Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos.

Resolución de 8 de octubre de 2013, de la Presidencia del Tribunal de Cuentas, por la que se publica el Acuerdo del Pleno de 26 de septiembre de 2013, de aprobación del Plan de Contabilidad Adaptado a las Formaciones Políticas.

Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno.

Resolución de 11 de marzo de 2014, aprobado por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el informe de fiscalización de los Estados Contables de los Partidos Políticos y de las Donaciones Percibidas por las fundaciones vinculadas orgánicamente, ejercicios 2009, 2010 y 2011.

Ley Orgánica 3/2015, de 30 de marzo, de control de la actividad económico-financiera de los Partidos Políticos.

Boletín Oficial de las Cortes Generales (2016): *Proposición de la Ley Orgánica 8/2007, de 4 de Julio, de Financiación de Partidos Políticos*

Resolución de 9 de febrero de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de los estados contables de los partidos políticos y de las aportaciones percibidas por las fundaciones y asociaciones vinculadas, ejercicio 2012.

Resolución de 9 de febrero de 2017, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de los estados contables de los partidos políticos y de las aportaciones percibidas por las fundaciones y asociaciones vinculadas, ejercicio 2013.

Resolución de 27 de febrero de 2018, aprobada por la Comisión Mixta para las relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de Fiscalización de los estados contables de los partidos políticos y de las aportaciones percibidas por las fundaciones y demás entidades vinculadas o dependientes de ellos, ejercicios 2014 y 2015.

Resolución de 21 de diciembre de 2018, de la Presidencia del Tribunal de Cuentas, por la que se publica el Acuerdo del Pleno de 20 de diciembre de 2018, de aprobación del Plan de Contabilidad adaptado a las Formaciones Políticas y a la Ley Orgánica 3/2015, de 30 de marzo.

Orden HAC/268/2019, de 7 de marzo, por la que se fijan las cantidades de las subvenciones a los gastos originados por actividades electorales para las elecciones generales de 28 de abril de 2019.

Resolución de 8 de marzo de 2019, de la Presidencia del Tribunal de Cuentas, por la que se publica el Acuerdo del Pleno de 7 de marzo de 2019, por el que se modifica el Plan de Contabilidad adaptado a las Formaciones Políticas aprobado el 20 de diciembre de 2018.

ARTÍCULOS, LIBROS Y OTROS DOCUMENTOS

Segura i San Juan, O. (2018): *Algunas reflexiones sobre la financiación de los partidos políticos y su control externo*. Disponible en

<http://asocex.es/algunas-reflexiones-sobre-la-financiacion-de-los-partidos-politicos-en-espana-y-su-control-externo>. Consultado el 15 de abril de 2019.

El economista (2019): *Los partidos políticos tienen que usar ya el Plan Contable adaptado* Disponible en

<https://www.eleconomista.es/legislacion/noticias/9636485/01/19/Los-partidos-politicos-tienen-que-usar-ya-el-Plan-Contable-adaptado.html>. Consultado el 30 de marzo de 2019.

Gelabert Morro, M.F. (2019): *La auditoría de cuentas, la asignatura pendiente de los partidos políticos*. Auditoría & Co Disponible en

<http://auditoria-audidores.com/articulos/articulo-auditoria-la-auditor-a-de-cuentas-la-asignatura-pendiente-de-la-ley-de-partidos-politicos/>. Consultado el 28 de junio de 2019.

Junta Electoral Central (2019) *Agrupaciones de electores*. Disponible en

http://www.juntaelectoralcentral.es/cs/Satellite?c=Page&childpagename=JEC%2FJEC_Layout&cid=1408439217899&d=Touch&pagename=jec%2Fwrapper%2FJEC_Wrapper. Consultado el 13 de marzo de 2019.

Sánchez Muñoz, O. (2013): *La financiación de los partidos políticos en España: Ideas para un debate*.

Disponible en <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=4560819>. Consultado el 14 de mayo de 2019.

Soluciones Confirma (2015): *El control interno de los partidos políticos*. Disponible en

<https://www.solucionesconfirma.es/observatorio/el-control-interno-de-los-partidos-politicos/>. Consultado el 6 de junio de 2019.

Wikipedia (2019) *Coalición electoral*. Disponible en

https://es.wikipedia.org/wiki/Coalici%C3%B3n_electoral. Consultado el 15 de marzo de 2019.

14. ANEXOS

Anexo nº 1. BALANCE

N.º cuentas	Activo	Notas de la memoria	20XX	20XX-1
	A) ACTIVO NO CORRIENTE			
20, (280), (283), (290) (293)	I. Inmovilizado intangible			
	II. Inmovilizado material			
210, 211, (2811), (2910), (2911) 213, (293)	1. Terrenos y construcciones			
	2. Bienes del patrimonio histórico			
215, 216, 217, 218, 219, (2815), (2816), (2817), (2818), (2819), (2915), (2916), (2917), (2918), (2919) 23	3. Otro inmovilizado material			
22, (282), (292)	4. Inmovilizado en curso y anticipos			
	III. Inversiones inmobiliarias			
	IV. Inversiones financieras a largo plazo			
	1. Créditos con entidades			

N.º cuentas	Activo	Notas de la memoria	20XX	20XX-1
252, (296)	a) Entidades vinculadas			
262, 263, 264, (298)	b) Entidades no vinculadas			
	2. Otros activos financieros			
250, 251, (259), (294), (295)	a) Entidades vinculadas			
260, 261, 268, (269), 27, (297), 265	b) Entidades no vinculadas			
	B) ACTIVO CORRIENTE			
30, 32, (39), 407, 417	I. Existencias y anticipos			
440, 442, 443, (4950)	II. Créditos a afiliados			
	III. Deudores y otras cuentas a cobrar			
460, 464, 544	1. Personal			
4201, 470, 471, 472	2. Créditos con las Administraciones Públicas			
4202, 449, (4951), 581	3. Deudores varios.			
	IV. Inversiones financieras a corto plazo			
	1. Créditos con entidades			
532, 534, (493), (595)	a) Entidades vinculadas			
542, 543, 547, (598)	b) Entidades no vinculadas			
	2. Otros activos financieros			
530, 531, 533, 535, (539), 552, (593), (594), 553	a) Entidades vinculadas			
540, 541, 545, 546, 548, (549), 551, 554, 565, 566, (597), 555, 559	b) Entidades no vinculadas			
480, 567	V. Periodificaciones a corto plazo			
57, 580	VI. Tesorería			
	TOTAL ACTIVO (A + B)			

	A) PATRIMONIO NETO			
	A-1) Patrimonio generado			
	I. Excedentes de ejercicios anteriores			
120	1. Excedentes positivos de ejercicios anteriores			
(121)	2. (Excedentes negativos de ejercicios anteriores)			
129	II. Excedente del ejercicio			
	A-2) Variaciones patrimoniales pendientes de imputación a resultados			
130, 1320	I. Subvenciones			
131, 1321	II. Donaciones y legados			
133	III. Restitución bienes inmuebles (Ley 43/1998)			
	B) PASIVO NO CORRIENTE			
14	I. Provisiones a largo plazo			
	II. Deudas a largo plazo			
150, 170	1. Deudas con entidades de crédito			
151, 16	2. Deudas con partes vinculadas			
152, 156, 171, 172, 173, 174, 175, 176, 18	3. Otros pasivos a largo plazo			
	C) PASIVO CORRIENTE			
529	I. Provisiones a corto plazo			
	II. Deudas a corto plazo			
520, 527, 5821, 583	1. Deudas con entidades de crédito			
51, 552, 553,	2. Deudas con partes vinculadas			

N.º cuentas	Activo	Notas de la memoria	20XX	20XX-1
521, 522, 523, 524, 525, 526, 528, 551, 554, 555, 556, 560, 561, 569, 451, 5822, 581, 586	3. Otros pasivos a corto plazo			
	III. Acreedores y otras cuentas a pagar			
465, 4502	1. Personal			
475, 476, 477, 4501	2. Deudas con las Administraciones Públicas			
400, 401, 41, 4503, 4504	3. Acreedores varios			
485, 568	IV. Periodificaciones a corto plazo			
	TOTAL PATRIMONIO NETO Y PASIVO (A + B + C)			

Anexo nº 2. CUENTA DE RESULTADOS

N.º cuentas	Nota	(Debe) Haber	
		20XX	20XX-1
	1. Ingresos de origen público		
700	a) Subvenciones anuales para gastos de funcionamiento		
701	b) Subvenciones extraordinarias		
702	c) Aportaciones de grupos institucionales		
703	d) Imputación de subvenciones para gastos de seguridad		
704	e) Otras subvenciones imputadas a resultados del ejercicio		
	2. Ingresos de origen privado		
	a) Ingresos de afiliados y cargos públicos		
710	a.1) Cuotas de afiliados		
711	a.2) Aportaciones de afiliados y cargos públicos		
	b) Donaciones y legados		
714	b.1) Donaciones y legados del ejercicio		
715	b.2) Imputación de donaciones y legados a resultados del ejercicio		
795	c) Exceso de provisiones		
75	d) Otros ingresos de la actividad ordinaria		
	A) TOTAL INGRESOS DE LA GESTIÓN ORDINARIA (1+2)		
	3. Gastos de personal		
(640), (641)	a) Sueldos, salarios y asimilados		
(642), (649)	b) Cargas sociales		
	4. Otros gastos de la actividad ordinaria		
(62)	a) Servicios exteriores		
631, (639), (634), 636, 639	b) Tributos		
(694), 794	c) Pérdidas, deterioro y variación de provisiones		
(600), 601*, (602), 606, 608, 609, (693), 793	d) Aprovisionamientos y variación de existencias		
(610), (611), (612)	e) Otros gastos de gestión corriente		
(68)	5. Amortización del inmovilizado		
	B) TOTAL GASTOS DE LA GESTIÓN ORDINARIA (3+4+5)		
760, 761, 762, 763, 768, 769	12. Ingresos financieros		
	13. Gastos financieros		
(660), (662), (665), (668), (669)	a) De la actividad ordinaria		
(663)	b) De la actividad electoral		
	14. Deterioro y resultado por enajenaciones de inversiones financieras		
(675), (696), (697), (698), (699), 796, 797, 798, 799	a) Deterioros y pérdidas		
(666), (667), (673), 766, 773	b) Resultados por enajenaciones y otras		
	V. RESULTADO DE LAS OPERACIONES FINANCIERAS (12+13+14)		
	VI. RESULTADO (AHORRO O DESAHORRO) ANTES DE IMPUESTOS DEL EJERCICIO (III+IV+V)		
630*	15. Impuestos sobre beneficios*		
	VII. RESULTADO (AHORRO O DESAHORRO) DEL EJERCICIO (VI+15)		

* Su signo puede ser positivo o negativo

N.º cuentas		Nota	(Debe) Haber	
			20XX	20XX-1
	I. RESULTADO (AHORRO O DESAHORRO) DE LA ACTIVIDAD ORDINARIA (A+B)			
	6. Deterioro y resultado por enajenaciones del inmovilizado			
790, 791, 792, 770, 771, 772	a) Reversión y beneficios procedentes de inmovilizado			
(690), (691), (692), (670), (671), (672)	b) Deterioro y pérdidas por enajenaciones de inmovilizado			
	7. Restitución o compensación de bienes y derechos incautados (Ley 43/1998)			
741	a) Compensación monetaria			
	b) Imputación de bienes inmuebles y derechos de contenido patrimonial a resultados del ejercicio			
742	8. Resultado excepcional			
778	a) Ingresos excepcionales			
678	b) Gastos excepcionales			
	II. RESULTADO (AHORRO O DESAHORRO) POR OPERACIONES EXCEPCIONALES (6+7+8)			
	III. RESULTADO (AHORRO O DESAHORRO) DE LA ACTIVIDAD NO ELECTORAL (I+II)			
	9. Ingresos electorales de origen público			
721	a) Subvenciones por resultados electorales			
722	b) Subvenciones por envíos electorales			
73	10. Ingresos electorales de origen privado			
	11. Gastos de las operaciones de la actividad electoral			
(650), (651), (652)	a) Gastos electorales ordinarios			
(653)	b) Gastos por envíos electorales			
	IV. RESULTADO (AHORRO O DESAHORRO) DE LA ACTIVIDAD ELECTORAL (9+10+11)			