

Análisis contable de la estructura económica de los partidos políticos españoles conforme a los postulados del PGC 2007 y del modelo NIC/NIIF*

SICI: 0123-1472(201212)13:33<337:ACEEPP>2.0.TX;2-A

Ángel Rodríguez-López

Doctor, Universidad Complutense de Madrid, España.

Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales. Licenciado en ciencias políticas y sociología. Profesor asociado Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad Complutense de Madrid. Profesor adjunto, Universidad Europea de Madrid. Correo electrónico: anrod20012000@yahoo.es

Esther Fidalgo-Cerviño

Doctora, Universidad Complutense de Madrid, España.

Doctora en ciencias económicas y empresariales. Profesora titular de universidad. Departamento de Economía Financiera y Contabilidad II, Universidad Complutense de Madrid.

Correo electrónico: fidalgo@ccee.ucm.es

* Este documento corresponde a un trabajo de investigación que los autores están desarrollando desde el año 2008 como miembros del Grupo de Investigación UCM-Accounting, Financial Forecasting, Auditing and International Reporting (AFFAIR) del que es directora responsable la profesora Fidalgo; es un estudio sobre contabilidad y financiación de los partidos políticos, referido en especial a España y en este momento se comienza a realizar un análisis comparado con otros países.

Resumen En este trabajo se pretende desarrollar una propuesta metodológica adecuada, coherente y razonable de inversiones en el activo o estructura económica del Balance de Situación perteneciente a los partidos políticos, en línea con lo desarrollado, perfilado y contenido en torno al asunto, en el nuevo Plan General de Contabilidad (PGC) español, aprobado en noviembre de 2007, mediante el Real Decreto 1514 de 2007 y, a su vez, teniendo en cuenta las diferentes disposiciones de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIC/NIIF) aplicables en el ámbito mundial, pero sin olvidar como punto de partida la condición de nuestros sujetos contables particulares como entidades sin fines lucrativos (ESFL) y la existencia desde 1998 de un plan contable sectorial y específico para estas mismas, pero que se encuentra, en la actualidad, como pondremos de manifiesto, parcialmente obsoleto, en virtud de la entrada en vigor del PGC 2007, a partir del 1 de enero de 2008.

Palabras clave autor PGC 2007, balance de situación, plan contable sectorial, partido político, activo, normalización contable, NIC, NIIF.

Palabras claves descriptor Planes de cuentas, balance general, normas internacionales de contabilidad, España.

Códigos JEL M41, M 49.

Accounting Analysis of the Economic Structure of Spanish Political Parties According to the 2007 PGC (General Accounting Plan) and the IAS/IFRS Model

Abstract The purpose of this paper is to present an adequate, coherent and reasonable methodological proposal for asset investment or the economic structure of the balance sheets of political parties according to the relevant

guidelines provided in the Spanish General Accounting Plan (PGC), approved by Decree 1514 of 2007, in November of the same year. Furthermore, the International Financial Reporting Standards, applicable worldwide, will be taken into account, bearing in mind that the organisations studied are not-for-profit and have had, since 1998, a sector accounting plan of their own. This, however, is currently becoming obsolete as the paper will show, due to the 2007 PGC, in force since 1 January 2008.

Key words author 2007 PGC, Situation Balance, Sector Accounting Plan, Political Party, Asset, Accounting Normalisation, IAS, IFRS.

Key words plus Account plans, balance sheet, international accountig standards, Spain.

Análise contábil da estrutura econômica dos partidos políticos espanhóis de acordo com os postulados do PGC 2007 e o modelo NIC/NIIF

Resumo Neste ensaio pretende se desenvolver proposta metodológica adequada, coerente e razoável de investimentos no ativo ou estrutura econômica do Balanço de Situação pertence aos partidos políticos, andando em linha com o desenvolvido, perfilado e contido em torno da questão no novo Plano Geral de Contabilidade (PGC) espanhol, aprovado em novembro de 2007 por Real Decreto 1514 de 2007 e, por sua vez, leva em conta as diferentes disposições das Normas Internacionais de Informação Financeira (NIC/NIIF) aplicáveis no âmbito mundial, mas sem esquecer como um ponto de partida a condição dos nossos sujeitos contáveis particulares como entidades sem fins lucrativos (ESFL) e a existência desde 1998 do plano contábil setorial e específico para elas, ainda que se encontre, na atualidade e como manifestamos, parcialmente obsoleto, devido a entrada em vigor do PGC 2007 a partir do um de janeiro de 2008.

Palavras-chave autor PGC 2007, balanço de situação, plano contábil setorial, partido político, ativo, normalização contábil, NIC, NIIF.

Palavras-chave descritor Planos de contas, balancete, normas internacionais de contabilidade, Espanha.

Introducción

El objetivo de este trabajo es efectuar una propuesta metodológica de inversión, desde el punto de vista de la normalización contable, en el activo o estructura económica para los partidos políticos, teniendo en cuenta como punto de partida su condición de entidades no lucrativas (ENL) y la existencia en España de un Plan Contable sectorial y específico para estas entidades, desarrollado por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC)¹ en 1998. Por otra parte, dado que la International Accounting Standards Board (IASB) no ha desarrollado normativa específica para este tipo de entidades y que la Financial Accounting Standards Board (FASB) solo ha emitido los *Statement* 116 y 117 (1993), nuestra propuesta de estructura económica está en línea con lo desarrollado al respecto por las Normas Internacionales de Información Financiera (NIC/NIIF),² el

nuevo Plan General de Contabilidad (PGC) español 2007 y la legislación específicamente aplicable sobre la materia contenida en la nueva Ley de Financiación de Partidos en España de julio de 2007, considerando que se puede tomar como referente para el desarrollo de estudios similares aplicables a los partidos políticos como entidades sin ánimo de lucro.

A este respecto, el Plan Contable específico de 1998, que recoge la adaptación sectorial a las entidades sin fines lucrativos y las normas de información presupuestaria de estas, desarrolla en su cuarta parte (Real decreto 776 de 1998, 83-88) las diferentes normas de elaboración de las cuentas anuales, entre las que encontramos el Balance de Situación integrado por el *Activo* y el *Pasivo*. El citado Plan Contable sectorial de 1998 describe el *Activo* de las ENL como el conjunto de inversiones en bienes y derechos que conforman su estructura económica y constituyen la materialización o destino de los recursos financieros captados en su estructura financiera, para el buen desarrollo de los fines y cometidos concretos correspondientes.

Especialmente, y centrándonos en el objeto de análisis del presente trabajo, la adaptación sectorial de 1998 propone diferentes modelos de Cuentas Anuales³ (Real decreto 776 de 1998, 89) para las ENL, entre los que se incluye un modelo de Balance abreviado que contiene la siguiente formulación y estructuración del *Activo* o estructura económica de una ENL concreta:

1 El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) es un organismo autónomo, adscrito al Ministerio de Economía y Hacienda español que tiene atribuidas, entre otras, las siguientes competencias: realización de los trabajos técnicos y propuesta del Plan General de Contabilidad adaptado a las Directivas de la Unión Europea y a las leyes en que se regulen estas materias. Así como, la aprobación de las adaptaciones de este Plan a los distintos sectores de la actividad económica y el establecimiento de los criterios de desarrollo.

2 La NIC 1 en su párrafo 5 señala: "Las entidades que no persigan finalidad lucrativa, ya pertenezcan al sector privado o público, o bien a cualquier tipo de administración pú-

blica, si desean aplicar esta norma, podrían verse obligadas a modificar las descripciones utilizadas para ciertas partidas de los estados financieros, e incluso de cambiar las denominaciones de los estados financieros".

3 Denominación en España del conjunto de estados financieros publicables por una entidad en cada ejercicio o período económico.

Activo	Ejercicio N	Ejercicio N – 1
A. Fundadores / asociados por desembolsos no exigidos		
B. Inmovilizado		
I. Gastos de establecimiento		
II. Inmovilizaciones inmateriales		
III. Bienes del patrimonio histórico		
IV. Otras inmovilizaciones materiales		
V. Inmovilizaciones financieras		
C. Gastos a distribuir en varios ejercicios		
D. Activo circulante		
I. Fundadores/ asociados por desembolsos exigidos		
II. Existencias		
III. Usuarios y otros deudores de la actividad propia		
IV. Otros deudores		
V. Inversiones financieras temporales		
VI. Tesorería		
VII. Ajustes por periodificación		
<hr/>		
Total general (A + B + C + D)		

Tabla 1

Activo PGC para las entidades no lucrativas, ENL, en 1998

Fuente: Real decreto 776 de 1998 que desarrolla el PGC para las ENL

Sin embargo, la aprobación en España del PGC 2007⁴ (Real decreto 1514 de 2007) y su entrada en vigor el 1 de enero de 2008 han implicado importantes cambios conceptuales, procedimentales y teleológicos especialmente relevantes para el conjunto del sistema contable con una aproximación armonizadora al modelo anglosajón que también se ha extendido a la elaboración y formulación de las Cuentas Anuales obligatorias⁵ y, en concreto, al Balance de Situación y sus diferentes componentes, so-

bre todo en relación con el activo o estructura económica de este tipo de entidades.

En primer lugar, a pesar de la definición de Activo contenida en la adaptación sectorial de 1998 analizada, las NIC/NIIF—en el marco conceptual— definen los activos de la entidad económica como aquellos bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la empresa, resultantes de sucesos pasados, de los que se espera que la empresa obtenga beneficios o rendimientos económicos en el futuro. De esta manera, las NIC/NIIF pretenden captar la realidad económica del sujeto contable, lo que trasciende su forma meramente jurídica, con el objetivo esencial de proporcionar utilidad para que los diferentes usuarios de la información contable puedan tomar decisiones adecuadas y correctas en función de sus intereses particulares.

4 El PGC 2007 tiene su razón de ser en la adaptación y asunción de la normativa contable internacional (NIC/NIIF) por el sistema contable español en el proceso armonizador con los países de la Unión Europea (UE).

5 En España, es tradicional que los planes contables obliguen a un modelo, formato, estructura y contenido en la presentación de los estados financieros que, denominados Cuentas Anuales, constituyen una unidad.

Además, la normativa contable internacional solo permite reconocer los diferentes activos siempre y cuando simultáneamente se puedan valorar su coste con fiabilidad y sea probable la obtención de beneficios o rendimientos económicos en el futuro para la entidad económica [Marco Conceptual IASB, párr. 4-38; 4-40; 4-44]. Consecuentemente, el modelo NIC/NIIF especifica que el reconocimiento contable de un activo implica también el reconocimiento simultáneo de un pasivo, la disminución de otro activo o el reconocimiento de un ingreso u otros incrementos en el patrimonio neto [párr. 4-39].

En segundo lugar, las ENL sí están obligadas a adaptar sus estados financieros —Balance, Cuenta de Resultados y Memoria o Notas— al nuevo formato incluido en la tercera parte del nuevo PGC 2007 acorde con el modelo NIC/NIIF y, en virtud de la estrecha vinculación entre los criterios de reconocimiento y valoración y las normas de presentación de las cuentas anuales, para informar, en cualquier caso, de las partidas específicas que las normas de adaptación de 1998 introdujeron, en su caso, respecto al Plan General de Contabilidad de 1990, ya derogado.

En consecuencia, el modelo de Activo o estructura económica que acabamos de presentar, descrito por el Real decreto 776 de 1998, quedaría obsoleto y serían necesarias su actualización y adaptación a la estructura normativa derivada de las NIC/NIIF y del PGC 2007, en cuanto a lo relativo a la formulación de las Cuentas Anuales, puesto que hay importantes cambios, tanto en cuanto a la estructura o forma de presentación de la información fi-

nanciera como al contenido que incluye cada apartado. En este sentido, en el nuevo modelo oficial de Balance propuesto por el PGC 2007, acorde con el modelo NIC/NIIF, el Activo o estructura económica pasa a conformarse por dos partes bien diferenciadas: el *Activo no corriente* y el *Activo corriente*.

Por una parte, el Activo no corriente o inmovilizado incluye cuatro subapartados diferentes: en primer lugar, el inmovilizado intangible, antes denominado *inmaterial*; en segundo y tercer lugar, los bienes del patrimonio histórico y otras partidas pertenecientes al inmovilizado material entre las que se incluyen el inmovilizado material en curso y un concepto nuevo en el modelo contable español: las *inversiones inmobiliarias* (en línea con la NIC 40)⁶ que recoge aquellos terrenos e inmuebles no afectos a la actividad propia de la formación política y que se mantienen por motivos especulativos para la obtención de rentas o plusvalías; finalmente, las inmovilizaciones financieras incluyen las inversiones financieras a largo plazo de las organizaciones políticas partidistas [Rodríguez-López, 2009, pp. 40-49].

Por otra parte, en lo que respecta al Activo corriente, se subdivide en este caso en seis apartados, siendo el más novedoso el *activo no corriente mantenido para la venta* (NIIF 5), que recoge aquellos activos no corrientes que la ENL espera vender o liquidar en un plazo no superior al año y que, por primera vez, las

6 Conviene señalar que los términos utilizados en el PGC (2007) español provienen de la traducción oficial de la Unión Europea en el proceso de adopción del modelo IASB. A modo ilustrativo, puede verse la NIC 40 que publica el *Diario Oficial de la UE* (DOUE) el 31 de diciembre de 2004 con la referencia L394/160.

NIC/NIIF y el nuevo PGC 2007 permite incluir como parte del activo corriente. El resto de epígrafes incluidos en este apartado son las existencias, deudores, inversiones financieras a corto plazo, periodificaciones y efectivo.

Por último, hay que hacer constar, en virtud de la aplicación de la nueva normativa contable, la desaparición de las partidas de gastos de establecimiento (que figuraba en el anterior PGC), así como los gastos a distribuir en varios ejercicios del activo del Balance de las ENL, ya que ambos epígrafes figuraban en el activo del Balance como gastos plurianuales y no teniendo la condición estricta de activos. También el apartado de “Fundadores/asociados por desembolsos no exigidos” (la dotación fundacional o el fondo social no exigido) desaparece del activo y pasa a formar parte del patrimonio neto de la entidad económica con signo negativo en línea con

el PGC (2007) y con el concepto de valor residual del patrimonio según el Marco Conceptual del IASB [párr. 4.4.c]. Por último, la partida de “Fundadores/asociados por desembolsos exigidos” deja de tener un epígrafe propio dentro del activo corriente y pasa a integrarse en el apartado de deudores y otras cuentas por cobrar.

En resumen, se pone de manifiesto que se produce un cambio en los contenidos de los diferentes epígrafes que conforman la estructura económica de las ENL; la forma o presentación de esta estructura económica se reduce, al pasar de tener cuatro partes autónomas, independientes y bien diferenciadas a constituirse por tan solo dos.

De esta manera, el modelo de activo o estructura económica para las formaciones políticas en España expuesto más arriba, puede resumirse en la siguiente propuesta-síntesis:

Activo	Ejercicio N	Ejercicio N – 1
A. Activo no corriente		
I. Inmovilizaciones intangibles		
II. Bienes del patrimonio histórico		
III. Otras inmovilizaciones materiales		
IV. Inmovilizaciones financieras		
B. Activo corriente		
I. Activos no corrientes mantenidos para la venta		
II. Existencias		
III. Deudores		
IV. Inversiones financieras a corto plazo		
V. Periodificaciones		
VI. Efectivo y equivalentes al efectivo		
Total general (A + B)		

Tabla 2

Propuesta de estructura económica

Fuente: elaboración propia

A continuación, se analiza la propuesta metodológica de estructura económica que acabamos de formular para las formas políticas de partido españolas, en virtud de lo estipulado y contenido en las Normas Internacionales de Información Financiera (NIC/NIIF), el nuevo Plan General de Contabilidad español 2007, la existencia desde 1998 de un Plan Contable sectorial para las ENL englobado en el Real decreto 776 de 1998 y la legislación específicamente aplicable en este ámbito contenida básicamente en la nueva Ley de Financiación de Partidos Políticos en España aprobada en julio de 2007.

1. El activo no corriente o inmovilizado

La adaptación contable para las ENL de 1998 sitúa el Inmovilizado en el grupo dos del cuadro de cuentas, lo que engloba todos aquellos elementos del patrimonio destinados a servir de forma duradera en la actividad de la ENL, incluyendo además en este grupo los *gastos de establecimiento* y los *gastos a distribuir en varios ejercicios*.

Sin embargo, la NIC 1 y el PGC 2007 especifican que el activo no corriente integra todos aquellos elementos patrimoniales destinados a servir de forma duradera en la actividad de la empresa y las inversiones inmobiliarias. Adicionalmente, en este grupo, con carácter general, se incluyen las inversiones financieras cuyo vencimiento, enajenación o realización se espera habrá de producirse en un plazo superior a un año.

De esta nueva definición de activo no corriente o inmovilizado que desarrollan las

NIC/NIIF y el PGC 2007, se deduce la desaparición de los *Gastos de establecimiento* englobados en el subgrupo 20 de la adaptación de 1998, a saber, los *Gastos de constitución*, los *Gastos de primer establecimiento* y los *Gastos de ampliación de la dotación fundacional o del fondo social*. Esos gastos activados, con las nuevas normas de registro y valoración del PGC 2007 en línea con la NIC 1 y 38, se imputan al coste del elemento patrimonial correspondiente en el caso de que cumplan la definición de activo o, en caso contrario, se imputan a pérdidas y ganancias como gastos del ejercicio en el que se devenguen, sin ninguna posibilidad de activarse (Omeñaca, 2008, pp. 167-170), como se contemplaba en la referida adaptación para las ENL de 1998.

Por otra parte, de la anterior definición también se desprende la desaparición de los *Gastos a distribuir en varios ejercicios*, recogidos en el subgrupo 27 de la adaptación sectorial (Real decreto 776 de 1998, 37), en concreto las cuentas *Gastos por intereses diferidos de valores negociables*, *Gastos por intereses diferidos* y *Gastos de formalización de deudas*. Todas estas partidas se consideraban como intereses y gastos financieros de imputación plurianual de forma que podían activarse, hasta que la nueva normativa contable contenida en las NIC/NIIF y en el PGC 2007 las imputa a resultados como gastos del ejercicio según se vaya produciendo su devengo.

De manera inversa a lo anterior, como se ha dicho, aparece en el activo no corriente una nueva partida que no existía en la adaptación de 1998, esto es, las *Inversiones inmobiliarias* que analizaremos más adelante.

1.1. Inmovilizaciones intangibles

En primer lugar, la NIC 38 y el PGC 2007 disponen que para el reconocimiento inicial de un inmovilizado de naturaleza intangible, es necesario que, además de control sobre el recurso en cuestión y la existencia de beneficios económicos futuros, cumpla el criterio de *identificabilidad*. Este criterio implica que el inmovilizado intangible cumpla alguno de los dos requisitos que exponemos a continuación [párr. 12]:

1. Sea separable, es decir, susceptible de ser separado de la empresa y vendido, cedido, entregado para su explotación, arrendado o intercambiado.
2. Surja de derechos legales o contractuales, con independencia de que tales derechos sean transferibles o separables de la empresa o de otros derechos u obligaciones.

En la adaptación contable sectorial de 1998, los elementos patrimoniales intangibles sin naturaleza corpórea constituidos por derechos susceptibles de valoración económica se englobaban en el subgrupo 21, *Inmovilizaciones inmateriales* (Real decreto 776 de 1998, 27-29) que contenía las siguientes partidas: *Gastos de investigación y desarrollo*, *Concesiones administrativas*, *Propiedad industrial e intelectual*, *Fondo de comercio*, *Derechos de traspaso*, *Aplicaciones informáticas*, *Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero* y *Anticipos para inmovilizaciones inmateriales*.

Este subgrupo 21 se convierte ahora con la nueva normativa contable en el subgrupo 20 y pasa a denominarse *Inmovilizaciones intangibles* con las siguientes cuentas: *Investigación*, *Desarrollo*, *Concesiones administrativas*, *Propiedad industrial e intelectual*, *Fondo de comercio*, *Dere-*

chos de traspaso, *Aplicaciones informáticas* y *Anticipos para inmovilizaciones intangibles*.

Las principales novedades respecto a este nuevo subgrupo 20 son, por una parte, la desaparición de los *Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero*, partida que recogía el valor del derecho de uso y de opción de compra sobre los bienes que la entidad económica no lucrativa utiliza en régimen de arrendamiento financiero, más conocido como *leasing*. Esta partida traspasará su saldo a la cuenta que represente el activo arrendado correspondiente de los subgrupos 20, 21 y 22.

Por otra parte, el desdoblamiento de la cuenta *Gastos de investigación y desarrollo* en dos diferentes y separadas: *Investigación* y *Desarrollo*, según el caso. En concreto, la adaptación de 1998 entiende por investigación la indagación original y planificada que persigue descubrir nuevos conocimientos y superior comprensión en los terrenos científico o técnico, y por desarrollo la aplicación concreta de los logros obtenidos en la investigación hasta que se inicia, en su caso, la producción comercial.

En este sentido, conviene aclarar que el PGC 2007 permite la activación de estos gastos de investigación o desarrollo siempre que cumplan los siguientes requisitos:

- Estar específicamente individualizados por proyectos y su coste claramente establecido para que pueda ser distribuido en el tiempo.
- Tener motivos fundados del éxito técnico y de la rentabilidad económica y comercial del proyecto o proyectos de que se trate.

Por último, el PGC 2007 especifica que en el supuesto concreto de que haya dudas razona-

bles sobre el éxito técnico o la rentabilidad económico-comercial del proyecto, los importes de los gastos activados deben imputarse directamente a resultados como pérdidas del ejercicio, como argumentan las NIC/NIIF.

A pesar de lo anterior, la normativa internacional contable recogida en la NIC 38 no permite, a diferencia del PGC 2007, la activación de gastos de investigación y desarrollo⁷ y considera forzosa e ineludible su imputación a resultados como gastos del ejercicio en el que se produzca su devengo, al considerar que estos gastos no cumplen la definición inherente a los activos intangibles (Amat & Perramón, 2005, pp. 573-590; Rodríguez-Pérez, Slof, Solà-Tey, Torrent-Canaleta & Vilardell-Riera, 2005, pp. 107-128; Yebra-Cemborain, 2005, pp. 89-96; López-Álvarez & Yebra-Cemborain, 2006, pp. 181-185).

En relación con el resto de partidas del subgrupo 20, la adaptación contable sectorial de 1998 incluye las siguientes:

- *Concesiones administrativas*: integra los gastos efectuados para la obtención de derechos de investigación o de explotación otorgados por el Estado u otras Administraciones Públicas, o el precio de adquisición de aquellas concesiones susceptibles de transmisión.
- *Propiedad industrial e intelectual*: recoge el importe satisfecho por la propiedad o por el derecho al uso o a la concesión del uso de las distintas manifestaciones de la pro-

piedad industrial o intelectual, en los casos en que, por las estipulaciones del contrato, deban inventariarse por la entidad adquirente. Además, esta cuenta comprenderá también los gastos realizados en investigación y desarrollo cuando los resultados de los respectivos proyectos fuesen positivos y, cumpliendo los necesarios requisitos legales, se inscribieran en el correspondiente Registro de la propiedad industrial.

- *Fondo de comercio*: engloba el conjunto de bienes inmateriales, como la clientela, nombre o razón social y otros de naturaleza análoga que impliquen valor para la entidad económica. A este respecto, la norma sexta de valoración del PGC 2007 dispone que el fondo de comercio solo podrá figurar en el activo, cuando su valor se ponga de manifiesto en virtud de una adquisición onerosa, en el contexto de una combinación de negocios. Por último, la nueva normativa contable dispone que el fondo de comercio no se amortizará y estará sometido a pruebas de deterioro de valor, siguiendo de esta forma, las directrices de la normativa internacional contable en este ámbito, recogidas en la NIC 36 en los párrafos 10, 65 a 108, y 124 y 125 (Amat, 2005, pp. 521-543; Rodríguez-Pérez, Slof, Solà-Tey, Torrent-Canaleta & Vilardell-Riera, 2005, pp. 401-421).
- *Derechos de traspaso*: importe satisfecho por los derechos de arrendamiento de locales. El PGC 2007, en la norma sexta de valoración, especifica que esta partida podrá figurar en el activo, solamente cuando su valor se ponga de manifiesto en virtud de una adquisición onerosa, debiendo ser objeto de

7 Salvo para un activo intangible surgido del desarrollo (o de la fase de desarrollo en un proyecto interno) que se reconocerá como tal si, y solo si, la entidad puede demostrar todos los extremos detallados en el párrafo 57 de la NIC 38.

amortización y corrección valorativa por deterioro según lo especificado con carácter general para los inmovilizados intangibles.

- *Aplicaciones informáticas*: recoge el importe satisfecho por la propiedad o por el derecho al uso de programas informáticos, incluyéndose, los elaborados por la propia entidad económica. A su vez, el PGC 2007 especifica que se entienden incluidos entre los anteriores los gastos de desarrollo de las páginas *web*, aunque, de ninguna forma, pueden figurar en el activo los gastos de mantenimiento de la aplicación informática. La NIC 38 señala que es difícil evaluar un activo intangible generado internamente por lo que, además de cumplir los requisitos para el reconocimiento y valoración inicial de un activo intangible, la entidad aplicará las condiciones y directrices establecidas en los párrafos 52 a 67, distinguiendo la fase de investigación y la fase de desarrollo; en esta última fase, puede surgir el activo intangible siempre que pueda demostrar una serie de requisitos [párrafo 57], entre los que se encuentra su capacidad para valorar, de forma fiable, el desembolso atribuible al activo intangible durante su desarrollo. A este respecto, en su párrafo 62 indica que “con frecuencia, el sistema de costes de la entidad puede valorar de forma fiable los costes que conlleva la generación interna de un activo intangible, tales como los sueldos y otros desembolsos en los que se incurre (...) para desarrollar programas informáticos”.
- *Anticipos para inmovilizaciones intangibles*: engloba las entregas a proveedores de inmovilizado inmaterial, normalmente en

efectivo, en concepto de “a cuenta” de suministros futuros.

1.2. Bienes del patrimonio histórico

Este apartado del activo no corriente recoge los elementos patrimoniales de la formación política que corresponda, de carácter mueble o inmueble y de interés artístico, histórico, paleontológico, arqueológico, etnográfico, científico o técnico, así como también el patrimonio documental y bibliográfico, los yacimientos, zonas arqueológicas, sitios naturales, jardines y parques que tengan valor artístico, histórico o antropológico.

En especial, deben incluirse en este subgrupo todos aquellos bienes que cumplan las condiciones exigidas por la Ley 16/1985, de 25 de junio, del patrimonio histórico, con independencia de que hayan sido inventariados o declarados de interés cultural. Se trata de una parte del activo no corriente no contemplada en el PGC 2007, pero que en la adaptación sectorial de 1998 sí queda recogida —en el subgrupo 23— y regulada dada la peculiar naturaleza no lucrativa de este tipo de entidades y la relevancia que este tipo de bienes muebles o inmuebles puede tener para nuestro objeto de estudio específico.

La adaptación de 1998 considera bienes inmuebles los enumerados en el artículo 334 del Código Civil, y los elementos que puedan considerarse consustanciales con los edificios y forman parte de ellos o de su entorno, o lo hayan formado, aunque en el caso de poder ser separados constituyan un todo perfecto de fácil aplicación a otras construcciones o a usos distintos del suyo original, cualquiera que sea la materia

de que estén formados y aunque su separación no perjudique visiblemente el mérito histórico o artístico del inmueble al que están adheridos.

A este respecto, siguiendo lo estipulado en la normativa de 1998 (Real decreto 776 de 1998, 31-32) podemos distinguir los bienes inmuebles que se enumeran a continuación:

1. *Monumentos*: todos aquellos bienes inmuebles que constituyen realizaciones arquitectónicas o de ingeniería, u obras de escultura colosal siempre que tengan interés histórico, artístico, científico o social.
2. *Jardines históricos*: el espacio delimitado, producto de la ordenación por el hombre de elementos naturales, a veces complementado con estructuras de fábrica, y estimado de interés en función de su origen o pasado histórico o de sus valores estéticos, sensoriales o botánicos.
3. *Conjuntos históricos*: la agrupación de bienes inmuebles que forman una unidad de asentamiento, continua o dispersa, condicionada por una estructura física representativa de la evolución de una comunidad humana por ser testimonio de su cultura o constituir un valor de uso y disfrute para la colectividad. Así mismo, se considera conjunto histórico cualquier núcleo individualizado de inmuebles comprendidos en una unidad superior de población que reúna esas mismas características y pueda ser claramente delimitado.
4. *Sitios históricos*: lugares o parajes naturales vinculados a acontecimientos o recuerdos del pasado, a tradiciones populares, creaciones culturales o de la naturaleza y a obras del hombre, que posean valor histórico, etnológico, paleontológico o antropológico.

5. *Zonas arqueológicas*: lugares o parajes naturales donde haya bienes muebles o inmuebles susceptibles de ser estudiados con metodología arqueológica, hayan sido o no extraídos y tanto si se encuentran en la superficie, en el subsuelo o bajo las aguas territoriales españolas.

Así mismo, se entienden también como pertenecientes al patrimonio histórico de las ENL, los siguientes (Real decreto 776 de 1998, 32):

- a. *Archivos*: entendidos como conjuntos orgánicos de documentos, o la reunión de varios de ellos, reunidos por las personas jurídicas, públicas o privadas, en el ejercicio de sus actividades, al servicio de su utilización para la investigación, la cultura, la información y la gestión administrativa.
- b. *Bibliotecas*: son conjuntos o colecciones de libros, manuscritos y otros materiales bibliográficos o reproducidos por cualquier medio para su lectura en sala pública o mediante préstamo temporal, al servicio de la educación, la investigación, la cultura y la información.
- c. *Museos*: los conjuntos y colecciones de valor histórico, artístico, científico y técnico o de cualquier otra naturaleza cultural.
- d. *Bienes muebles*: en este apartado se engloban los bienes muebles singularmente considerados, no susceptibles de integración en alguno de los conjuntos organizados o colecciones incluidos en las demás partidas del subgrupo 23 que acabamos de analizar.

En último término, se consideran *Anticipos sobre bienes del patrimonio histórico* todas aque-

llas entregas a proveedores de bienes del patrimonio histórico, normalmente en efectivo, en concepto de “a cuenta” de suministros futuros.

1.3. Otras inmobilizaciones materiales

En este apartado se incluyen, en primer lugar, todos aquellos elementos patrimoniales tangibles, esto es, que tienen sustancia física o naturaleza corpórea, muebles o inmuebles no contemplados en el epígrafe anterior relativo a los bienes pertenecientes al patrimonio histórico de las formaciones políticas correspondientes, y también los anticipos entregados para su adquisición.

De hecho, la normativa contable internacional —NIC/NIIF— contenida en la NIC 16, *Inmovilizado material*, recoge que el objetivo esencial del inmovilizado material consiste en generar rendimientos a partir de su uso o utilización en la actividad de explotación, por tanto, se consideran afectos a la misma de manera clara y evidente (Amat & Perramón, 2005, pp. 227-251; Rodríguez-Pérez, Slob, Solà-Tey, Torrent-Canaleta & Vilardell-Riera, 2005, pp. 143-169; Yebra-Cemborain, 2005, pp. 510-535; López-Álvarez & Yebra-Cemborain, 2006, pp. 127-140).

La adaptación sectorial de 1998 relaciona los siguientes elementos pertenecientes a inmobilizaciones materiales:

- *Terrenos y bienes naturales*: se incluyen en esta partida los solares de naturaleza urbana, fincas rústicas y los terrenos no urbanos, minas y canteras pertenecientes al partido político correspondiente.
- *Construcciones*: edificaciones en general, cualquiera que sea su destino. No obstante, las NIC/NIIF y el PGC 2007 incluyen en este apartado todas aquellas que estén afectas a la actividad y no se espere vender o liquidar de manera inmediata en el corto plazo.
- *Instalaciones técnicas*: unidades complejas de uso especializado en el proceso productivo, que comprenden edificaciones, maquinaria, material, piezas o elementos, incluidos los sistemas informáticos que, aun siendo separables por naturaleza, están ligados de forma definitiva para su funcionamiento y sometidos al mismo ritmo de amortización; se incluirán también los repuestos o recambios válidos exclusivamente para este tipo de instalaciones.
- *Maquinaria*: conjunto de máquinas mediante las cuales se realiza la extracción o elaboración de los productos. En esta cuenta, figurarán todos aquellos elementos de transporte interno que se destinen al traslado de personal, animales, materiales y bienes destinados a la actividad, dentro de factorías, talleres, etc., sin salir al exterior de la fábrica.
- *Otras instalaciones y utillaje*: conjunto de elementos ligados de forma definitiva, para su funcionamiento y sometidos al mismo ritmo de amortización, distintos de los señalados en la partida de instalaciones técnicas; incluirá así mismo, los repuestos o recambios cuya validez es exclusiva para este tipo de instalaciones, así como el conjunto de utensilios o herramientas que se pueden utilizar autónomamente o conjuntamente con la maquinaria, incluidos los moldes y plantillas.
- *Mobiliario*: mobiliario, material y equipos de oficina, con excepción de los que deban fi-

gurar en la cuenta de equipos para procesos de la información.

- *Equipos para procesos de información:* ordenadores (computadores) y demás conjuntos electrónicos.
- *Elementos de transporte:* vehículos de todas clases utilizables para el transporte terrestre, marítimo o aéreo de personas, animales, materiales o bienes destinados a la actividad, excepto los que se deban registrar en la cuenta de maquinaria.
- *Otro inmovilizado material:* cualesquiera otras inmovilizaciones materiales no incluidas en el resto de cuentas analizadas. Se incluirán en esta cuenta los envases y embalajes que por sus características deban considerarse como inmovilizado y los repuestos para inmovilizado cuyo ciclo de almacenamiento sea superior a un año.

En segundo lugar, este epígrafe incluye las *inmovilizaciones materiales en curso y anticipos*, tales como todas aquellas inmovilizaciones en adaptación, construcción o montaje al cierre del ejercicio, así como las entregas a proveedores de inmovilizado material, normalmente en efectivo, en concepto de “a cuenta” de suministros, obras y trabajos futuros.

En tercer lugar, las *inversiones inmobiliarias* suponen un concepto novedoso incorporado por nuevo PGC 2007, que no existía con anterioridad en la adaptación de 1998 para las ENL. En efecto, en este subgrupo 22 se recogen aquellos terrenos e inmuebles que no están afectos a la actividad de la entidad económica no lucrativa, es decir, que no son utilizados para un uso productivo, para suministrar bienes o servicios

o bien para fines administrativos y, además, que no se vendan en el curso ordinario de las operaciones. De hecho, la finalidad específica de este tipo de activos no corrientes, de naturaleza tangible, consiste en la generación de rentas, plusvalías o ambas cosas a la vez, para el partido político correspondiente (Ortega & Pérez-Iglesias, 2008, pp. 691-694; Rejón, 2008, p. 64).

Además, la normativa contable internacional (NIC/NIIF) ya contemplaba esta posibilidad; en concreto, la NIC 40, *Inversiones Inmobiliarias*, define este tipo de activos como inmuebles o terrenos de la entidad económica no lucrativa en propiedad o en régimen de arrendamiento financiero, que generan o pueden generar flujos de efectivo independientes de los generados por otros activos, en forma de rentas, plusvalías o ambas cosas simultáneamente (Amat & Perramón, 2005, pp. 621-647; López-Álvarez & Yebra-Cemborain, 2006, pp. 423-437; Rodríguez-Pérez, Slof, Solà-Tey, Torrent-Canaleta & Vilardell-Riera, 2005, pp. 175-190; Yebra-Cemborain, 2005, pp. 605-650).

1.4. Inmovilizaciones financieras

Este apartado hace referencia a todas aquellas inversiones financieras pertenecientes a las formas políticas de partido cuyo vencimiento, enajenación o realización se espera que se produzca, con carácter general, en un plazo superior al año. A su vez, podemos dividir este tipo de inversiones en dos apartados diferenciados.

Por una parte, las NIC/NIIF y el PGC 2007 unifican toda clase de vinculación entre empresas —del grupo, asociadas y multigrupo—, con el único término *Partes vinculadas*, de manera que el antiguo subgrupo 24 propuesto por la

adaptación sectorial de 1998 y recogido con el nombre *Inversiones financieras en entidades del grupo y asociadas*, pasaría a denominarse ahora *Inversiones financieras en partes vinculadas*; esto disminuye el número total de cuentas a incluir en este subgrupo.

A este respecto, la nueva normativa contable integra en este subgrupo 24 todas aquellas inversiones financieras a largo plazo en empresas del grupo, multigrupo, asociadas y otras partes vinculadas, cualquiera que sea su forma de instrumentación, incluidos los intereses devengados, con vencimiento superior a un año o sin vencimiento (como los instrumentos de patrimonio), cuando la ENL no tenga la intención de venderlos en el corto plazo. También se incluirán en este subgrupo las fianzas y depósitos a largo plazo constituidos y demás tipos de activos financieros e inversiones a largo plazo con estas personas o entidades. En caso de que los valores representativos de deuda o los créditos devenguen intereses explícitos con vencimiento superior a un año, se crearán las cuentas necesarias para identificarlos, debiendo figurar en el balance en la misma partida en la que se incluya el activo que los genera. En este sentido, el citado subgrupo 24 incluiría todas aquellas inversiones financieras a largo plazo en entidades vinculadas, cualquiera que sea su forma de instrumentación —créditos, préstamos, renta fija, renta variable, depósitos, etc.— con vencimiento superior al año, además de las posibles fianzas y depósitos a largo plazo constituidos en estas entidades.

Por otra parte, el subgrupo 25 propuesto por la adaptación de 1998 y denominado *Otras inversiones financieras permanentes* pasa a re-

nombrarse con el PGC 2007 *Otras inversiones financieras a largo plazo*; este subgrupo recoge todas aquellas inversiones financieras a largo plazo no relacionadas con partes vinculadas, cualquiera que sea su forma de instrumentación, incluidos los intereses devengados, con vencimiento superior a un año o sin vencimiento (como los instrumentos de patrimonio), cuando la ENL no tenga la intención de venderlos en el corto plazo. En el caso de que los valores representativos de deuda o los créditos devenguen intereses explícitos con vencimiento superior a un año, se deben crear las cuentas necesarias para identificarlos y deben figurar en el balance en la misma partida en la que se incluya el activo que los genera. La parte de las inversiones a largo plazo que tenga vencimiento a corto plazo debe figurar en el activo corriente del balance, en el epígrafe *Inversiones financieras a corto plazo*; a estos efectos, se debe traspasar el importe que represente la inversión a largo plazo con vencimiento a corto plazo —incluidos en su caso los intereses devengados— a las cuentas correspondientes del referido subgrupo 54. En virtud de lo anterior, el citado subgrupo se compondría de las inversiones financieras a largo plazo en entidades no vinculadas, cualquiera que sea su forma de instrumentación —créditos, préstamos, renta fija, renta variable, depósitos, etc.— con vencimiento superior al año, de manera similar a lo expuesto más arriba.

2. El activo corriente

La adaptación sectorial para ENL de 1998 clasificaba el activo, denominado *circulante* en aquel

entonces, en las siguientes siete categorías diferenciadas: fundadores/asociados por desembolsos exigidos; existencias; usuarios y otros deudores de la actividad propia; otros deudores; inversiones financieras temporales; tesorería; y por último, ajustes por periodificación.

Sin embargo, en lo que respecta al *Activo corriente* —denominado así por el PGC 2007— se subdivide en nuestra propuesta metodológica, en seis apartados independientes; el epígrafe más novedoso es el *activo no corriente mantenido para la venta* que recoge aquellos activos no corrientes que la ENL espera vender o liquidar en un plazo no superior al año y que, por primera vez, el vigente PGC 2007 permite su inclusión como parte del activo corriente. Los demás epígrafes incluidos en este apartado son las existencias, deudores, inversiones financieras a corto plazo, periodificaciones y efectivo o equivalentes al efectivo. Además, la partida de fundadores/asociados por desembolsos exigidos deja de tener un epígrafe propio dentro del activo corriente y pasa a integrarse en el apartado de deudores y otras cuentas por cobrar.

A continuación, se desarrolla y analiza la propuesta metodológica de activo corriente que acabamos de formular para las formas políticas de partido, en virtud de lo estipulado y contenido en el nuevo Plan General de Contabilidad español 2007, las Normas Internacionales de Información Financiera (NIC/NIIF) y la existencia desde 1998 de un Plan Contable sectorial para las ENL englobado en el Real decreto 776 de 1998.

Antes, conviene resaltar, por una parte, que la adaptación contable sectorial de 1998 incluía en el activo circulante un epígrafe propio

y separado dedicado a *fundadores/asociados por desembolsos exigidos* que recogía las aportaciones pendientes al Fondo Social, en su caso, a fundadores o asociados de la ENL correspondiente. El vigente PGC 2007 sigue considerando este apartado como activo corriente, pero sin dedicarle un epígrafe propio y separado, sino que integra esta partida en el apartado *Deudores*, debido a que se trata de una partida cercana a la tesorería, dada la rigurosa obligación que tienen esos fundadores o asociados de aportar los desembolsos pendientes exigidos por la ENL.

Por otra parte, el actual PGC 2007 crea dentro del activo no corriente un epígrafe nuevo —no contemplado con anterioridad por el ya extinto PGC 1990, ni por la adaptación sectorial de 1998— denominado *Activos no corrientes mantenidos para la venta* que engloba todos aquellos elementos pertenecientes al activo no corriente o inmovilizado —material, intangible, financiero, etcétera—, cuya venta o liquidación es altamente probable de manera inmediata y, de esta forma, han sido retirados de la actividad de la entidad económica conforme a lo establecido en la norma séptima de las Normas de Registro y Valoración del vigente PGC 2007.

2.1. Activos no corrientes mantenidos para la venta

Se trata de un epígrafe absolutamente novedoso en España, desde el punto de vista contable, implementado por el nuevo PGC 2007, al generarse la posibilidad de reclasificar elementos pertenecientes al activo no corriente o inmovilizado dentro del activo corriente, cuestión imposible de realizar con anterioridad a la reforma contable vigente que entró en vigor en 2008.

Sin embargo, la normativa contable internacional —NIC/NIIF— ya contemplaba esta posibilidad; en concreto, la NIIF 5, *Activos no corrientes mantenidos para la venta y actividades interrumpidas*,⁸ regulaba esta tipología concreta de activos y especificaba que su objetivo principal consiste en obtener un ingreso residual o accesorio procedente de aquellos activos que son vendidos después de ser utilizados en la actividad productiva de la entidad económica correspondiente [Rodríguez-Pérez, Slof, Solà-Tey, Torrent-Canaleta & Vilardell-Riera, 2005, pp. 193-204; López-Álvarez & Yebra-Cemborain, 2006, pp. 441-450].

De esta forma, las ENL pueden clasificar un activo no corriente como mantenido para la venta —al colocarlo como parte del activo corriente— si su valor contable se recupera esencialmente por su venta, en vez de por su uso continuado, y siempre que se cumplan los siguientes requisitos, especificados en la Norma de Registro y Valoración séptima del PGC 2007 y acorde con la NIIF 5:

1. El activo ha de estar disponible en su estado o situación actual para su venta inmediata, sujeto a las condiciones usuales y habituales para la misma.
2. La venta del activo ha de ser altamente probable; para ello, deben concurrir las siguientes circunstancias: la entidad económica debe encontrarse comprometida por un plan para vender el activo y haber iniciado un programa para encontrar comprador y completar el plan; la venta del activo debe

negociarse activamente a un precio adecuado en relación con su valor razonable actual; se espera completar la venta dentro del año siguiente a la fecha de clasificación del activo como mantenido para la venta, salvo que, por hechos o circunstancias fuera del control de la empresa, el plazo de venta se tenga que alargar y haya evidencia suficiente de que la empresa siga comprometida con el plan de disposición del activo y, en último término, las acciones para completar el plan indiquen que es improbable que haya cambios significativos en el mismo o que vaya a ser retirado.

No obstante, en el supuesto de que un activo no corriente deje de cumplir los requisitos para ser clasificado como mantenido para la venta, debe reclasificarse en la partida del Balance que corresponda a su naturaleza y debe valorarse por el menor importe, en la fecha en que proceda la reclasificación, entre su valor contable anterior a su calificación como activo no corriente en venta, ajustado, si procede, por las amortizaciones y correcciones de valor que se hubiesen reconocido de no haberse clasificado como mantenido para la venta, y su importe recuperable, registrando cualquier diferencia en la partida de la cuenta de pérdidas y ganancias que corresponda a su naturaleza (Mallo & Pulido, 2008, pp. 524-529; Rejón, 2008, pp. 87-90; Socías-Salvá, 2008, pp. 282-284; Wanden-Berghe, 2008, pp. 231-234).

Por otra parte, el PGC 2007 al igual que la NIIF 5 define los “*grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta*”, como aquel conjunto de activos y pasivos directamente

8 Según traducción oficial al español de la Unión Europea. NIIF 5 (IFRS 5, *Diario Oficial de la Unión Europea, DOUE*, 31 de diciembre de 2004, L392/63).

asociados, de los que se va a disponer de forma conjunta, como grupo, en una única transacción. Además, puede formar parte de un grupo enajenable cualquier activo y pasivo asociado de la empresa, aun cuando no cumpla la definición de activo no corriente, siempre que se vayan a enajenar de forma conjunta (Ortega & Pérez-Iglesias, 2008, pp. 1542-1544; Rejón, 2008, pp. 91-94).

2.2. Existencias

La adaptación sectorial de 1998 engloba en el grupo tres *Existencias* todos aquellos bienes de la ENL correspondiente destinados a la actividad, materias primas, otros aprovisionamientos, productos en curso, productos semiterminados, productos terminados y subproductos, residuos y materiales recuperados, pero sin dar una definición concreta de ese grupo.

Sin embargo, en este ámbito particular, el PGC 2007 añade una definición de existencias que no venía contemplada ni en el extinto PGC de 1990 ni en la adaptación sectorial de 1998 que acabamos de analizar. En efecto, el nuevo PGC 2007 define las existencias como “*activos poseídos para ser vendidos en el curso normal de la explotación, en el proceso de producción o en forma de materiales o suministros para ser consumidos en el proceso de producción o en la prestación de servicios*”.

A este respecto, es posible destacar los siguientes elementos integrantes o pertenecientes al referido grupo tres *Existencias*:

- Bienes destinados a la actividad: cosas adquiridas por la entidad y destinados a la venta sin transformación. El PGC 2007 lo denomina con el nombre de *mercaderías*.
- Materias primas: las que, mediante elaboración o transformación, se destinan a formar parte de los productos fabricados.
- Otros aprovisionamientos: los fabricados normalmente fuera de la entidad y adquiridos por esta para incorporarlos a su producción sin someterlos a transformación. Entre ellos, pueden enumerarse los siguientes: combustibles, repuestos, envases, embalajes, material de oficina, materiales diversos y elementos y conjuntos incorporables.
- Productos en curso: los que se encuentran en fase de formación o transformación en un centro de actividad al cierre del ejercicio y que no deban registrarse como productos semiterminados, subproductos, residuos o materiales recuperados.
- Productos semiterminados: los fabricados por la entidad y no destinados normalmente a su entrega hasta tanto sean objeto de elaboración, incorporación o transformación posterior.
- Productos terminados: nos referimos a los fabricados por la entidad y destinados al consumo final o a su utilización por otras entidades.
- Subproductos: son aquellos que tienen un carácter secundario o accesorio de la fabricación principal.
- Residuos: son aquellos obtenidos inevitablemente y al mismo tiempo que los productos o subproductos, siempre que tengan valor intrínseco y puedan ser utilizados o entregados.
- Materiales recuperados: en este apartado englobamos todos aquellos que, por tener valor intrínseco, entran nuevamente en al-

macén después de haber sido utilizados en el proceso productivo.

2.3. Deudores

La adaptación contable sectorial de 1998 incluye en este apartado todas aquellas cuentas personales y efectos comerciales activos que tienen su origen en las actividades de la ENL, tanto la actividad propia como la actividad mercantil, y las cuentas con las administraciones públicas, incluso las que correspondan a saldos con vencimiento superior a un año. Así mismo, el vigente PGC 2007, prácticamente, acuña una definición similar al incluir en este ámbito todos aquellos *“instrumentos financieros y cuentas que tengan su origen en el tráfico de la empresa, y las cuentas con las Administraciones Públicas, incluso las que correspondan a saldos con vencimiento superior a un año”*. En especial, podemos englobar en este epígrafe todos aquellos derechos de cobro o créditos por venta de mercaderías o prestaciones de servicios a clientes y deudores representados por facturas o instrumentos formales de pago aceptados —por ejemplo, letras de cambio, pagarés, etcétera—, correspondientes tanto a la actividad propia como, en su caso, a la actividad mercantil de la entidad económica. También incluimos, entre otros, los anticipos a trabajadores, las cantidades entregadas al personal o a directivos de la entidad para su posterior justificación y los derechos de cobro frente a las administraciones públicas, como la Hacienda Pública o la Seguridad Social.

Por otra parte, en este epígrafe podemos diferenciar —tal como viene especificado en el modelo de Balance abreviado propuesto por la adaptación sectorial de 1998— los usuarios y

deudores de la actividad propia, de otros deudores que pueden derivarse de la realización de actividades mercantiles. Efectivamente, entre los primeros podemos destacar, en primer lugar, entre otros, todos aquellos créditos con usuarios por entregas de bienes y servicios prestados por la entidad en el ejercicio de su actividad propia, además de todos aquellos créditos con patrocinadores, afiliados y otros, por las cantidades a percibir para contribuir a los fines de la actividad propia de la entidad económica y, en particular, las donaciones y legados.

En segundo lugar, en relación con los que pueden surgir de la realización de actividades mercantiles por parte de la entidad económica correspondiente se encontrarían, entre otros, aquellos créditos con los compradores de mercaderías —clientes— de la entidad y demás bienes definidos en el grupo tres, así como con los usuarios de los servicios prestados por la entidad económica, siempre que constituyan una actividad mercantil principal. Además, también pueden incluirse aquellos créditos con compradores de servicios —deudores— que no tienen la condición estricta de clientes y con otros deudores de tráfico no incluidos en otras cuentas del citado grupo.

Por último, integraríamos también en este apartado todas aquellas subvenciones, compensaciones, desgravaciones, devoluciones de impuestos y, en general, cuantas percepciones sean debidas por motivos fiscales o de fomento realizadas por las administraciones públicas y todos aquellos créditos a favor de la entidad económica, de los diversos organismos de la seguridad social, relacionados con las prestaciones sociales que ellos efectúan.

2.4. Inversiones financieras a corto plazo

Este epígrafe incluye todas aquellas inversiones financieras pertenecientes a las formas políticas de partido cuyo vencimiento, enajenación o realización se espera que se produzca, con carácter general, en un plazo no superior al año. A su vez, podemos dividir este tipo de inversiones en dos apartados específicos.

De una parte, el PGC 2007 unifica toda clase de vinculación entre empresas —del grupo, asociadas y multigrupo—, en un único término denominado *partes vinculadas*, de manera que el clásico subgrupo 53 propuesto por la adaptación sectorial de 1998 recogido con el nombre *Inversiones financieras a corto plazo en entidades del grupo y asociadas*, pasó a denominarse según el PGC 2007 *Inversiones financieras a corto plazo en partes vinculadas*, lo que disminuye el número de cuentas a incluir en el citado subgrupo. Concretamente, el PGC 2007 engloba en este renovado subgrupo 53 todas aquellas “Inversiones financieras a corto plazo en empresas del grupo, multigrupo, asociadas y otras partes vinculadas, cualquiera que sea su forma de instrumentación, incluidos los dividendos e intereses devengados, con vencimiento no superior a un año, o sin vencimiento (como los instrumentos de patrimonio), cuando la entidad económica tenga la intención de venderlos en el corto plazo. También se incluirán en este subgrupo las fianzas y depósitos a corto plazo constituidos con estas personas o entidades y demás tipos de activos financieros e inversiones a corto plazo con estas personas o entidades”.

De esta manera, el referido subgrupo 53 incluiría todas aquellas inversiones financieras a corto plazo en entidades vinculadas, cualquier-

ra que sea su forma de instrumentación —renta fija, renta variable, créditos, préstamos, depósitos, etcétera— con vencimiento no superior al año, las inversiones a corto plazo en préstamos y otros créditos no comerciales, incluidos los derivados de enajenaciones de inmovilizado, estén o no formalizados mediante efectos de giro, concedidos a entidades vinculadas, con vencimiento no superior a un año; además de las posibles fianzas y depósitos a corto plazo constituidos en estas entidades vinculadas.

De otra parte, el subgrupo 54 propuesto por la adaptación de 1998 y denominado *Otras inversiones financieras temporales* pasa a denominarse según lo establecido por el PGC 2007 *Otras inversiones financieras a corto plazo*, componiendo el citado subgrupo, según lo dispuesto en la nueva normativa contable, todas aquellas “Inversiones financieras temporales no relacionadas con partes vinculadas, cualquiera que sea su forma de instrumentación, incluidos los intereses devengados, con vencimiento no superior a un año o sin vencimiento (como los instrumentos de patrimonio), cuando la empresa tenga la intención de venderlos en el corto plazo. La parte de las inversiones a largo plazo que tenga vencimiento a corto deberá figurar en el activo corriente del balance, en el epígrafe ‘Inversiones financieras a corto plazo’; a estos efectos se traspasará a este subgrupo el importe que represente la inversión a largo plazo con vencimiento a corto plazo de las cuentas correspondientes del subgrupo²⁵”.

En función de lo analizado, el subgrupo 54 integraría las inversiones financieras a corto plazo en entidades no vinculadas, cualquiera que sea su forma de instrumentación, —depósi-

tos, créditos, préstamos, renta fija, renta variable, etc. — con vencimiento no superior al año, los créditos a corto plazo al personal de la entidad económica, así como también los créditos a terceros cuyo vencimiento no sea superior a un año, con origen en operaciones de enajenación de inmovilizado, de forma análoga a lo descrito en párrafos precedentes.

2.5. Periodificaciones

En este apartado se incluyen los *ajustes por periodificación*, como los *gastos anticipados*, entendidos estos como aquellos gastos contabilizados por la entidad económica no lucrativa, en el ejercicio que se cierra, pero que corresponde su imputación a resultados —en virtud del principio del devengo— al ejercicio siguiente. También podemos incluir en este apartado los *intereses pagados por anticipado* por parte de la ENL que corresponda, pero que pertenecen al ejercicio siguiente, también en aplicación del principio de devengo.

2.6. Efectivo y equivalentes al efectivo

Finalmente, el activo corriente propuesto para los partidos integra, en último término, la tesorería, efectivo o disponibilidades líquidas que se recoge en el subgrupo 57 de la adaptación sectorial y del vigente PGC 2007.

A este respecto, se engloban en el *efectivo* de la entidad económica no lucrativa los siguientes saldos:

- Las disponibilidades, tanto de moneda nacional como de moneda extranjera —divisas—, de medios de pago líquidos que se encuentran en la caja de la forma política de partido.
- Los saldos a favor del partido político, en cuentas corrientes a la vista y de ahorro de disponibilidad inmediata en bancos e instituciones de crédito, entendiendo por tales cajas de ahorros, cajas rurales y cooperativas de crédito para los saldos situados en España, y entidades análogas si se trata de saldos situados en el extranjero. Así, deben excluirse de ser contabilizados en este subgrupo los saldos en los bancos e instituciones citadas cuando no sean de disponibilidad inmediata. También se excluirán los saldos de disposición inmediata si no estuvieran en poder de bancos o de las instituciones referidas, y los descubiertos bancarios que deben figurar, en todo caso, en el pasivo corriente del Balance de Situación del partido que corresponda.
- En último lugar, el PGC 2007 crea una partida nueva dentro del referido subgrupo 57 —tesorería— que denomina *Inversiones a corto plazo de gran liquidez*, en la que integra aquellas inversiones financieras susceptibles de convertirse en efectivo, siempre que cumplan las siguientes características: que su vencimiento no sea superior a 3 meses desde la fecha de adquisición; que no tengan riesgos significativos de cambio de valor; y, finalmente, que formen parte de la política de gestión normal de la tesorería de la entidad económica no lucrativa.

Conclusiones finales

A lo largo de este trabajo de investigación, hemos detallado, planificado y desarrollado una

propuesta metodológica de inversión⁹ para los partidos políticos, en activo o estructura económica, desde el punto de vista de la normalización contable, adaptada al PGC 2007, la normativa contable internacional (NIC/NIIF) y la legislación específicamente aplicable sobre la materia contenida en la nueva Ley Orgánica de Financiación de Partidos Políticos en España (LOFPP) de julio de 2007, con el objetivo de potenciar y estimular el crecimiento del sector que engloba a la gran variedad de ENL existentes en el entorno nacional e internacional, en función de la hipótesis de partida basada en la creencia de que este tipo de estímulos sirve de punto de apoyo para favorecer e impulsar la recuperación económica mundial, sin perjuicio de que, de forma complementaria, las entidades lucrativas jueguen también un papel relevante en el camino que conduce a la superación de la recesión global.

Por otra parte, en el caso español que nos ha servido como punto de referencia para nuestra propuesta, podemos certificar la imperiosa necesidad de que el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) desarrolle, en función de sus limitaciones temporales y materiales, la correspondiente adaptación sectorial específica de las NIC/NIIF y el PGC 2007 a las ENL para solucionar la problemática que pueda originarse a consecuencia de la entrada en vigor de la nueva normativa contable a partir de 2008.

En consecuencia, el PGC 2007 contempla en su Disposición final primera la habilitación mediante orden ministerial, para la aprobación de adaptaciones sectoriales a propuesta del ICAC, teniendo en cuenta las especificidades, características y naturaleza singular del sector concreto de que se trate, debiendo de adecuarse a él, tanto las normas de registro y valoración, como la estructura, nomenclatura y terminología de las cuentas anuales. En último término, la Disposición final segunda del PGC 2007 también recoge la habilitación para la aprobación de adaptaciones por razón del sujeto contable en las mismas condiciones expuestas con anterioridad.

A pesar de ello, el ICAC, en fechas recientes, ha respondido y ha manifestado su punto de vista en el *Boletín Oficial* (BOICAC 73), de manera expresa, contestando a una consulta formulada por una entidad no lucrativa concreta sujeta hasta el momento a las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad para ENL, en relación con la aplicación puntual del PGC 2007 y su posible conflicto con la adaptación sectorial de 1998. En este sentido, el ICAC hace valer, de forma evidente, la primacía de la nueva normativa contable concretada en las NIC/NIIF y en el PGC 2007 sobre las disposiciones de la adaptación sectorial de 1998, en todo lo que esta última pueda contravenir lo estipulado y regulado en aquellas.

Referencias

Álvarez de Mon, Santiago (1997). *El Tercer Sector: una categoría residual*. Primer Encuentro sobre Entidades sin Ánimo de Lucro, 5 y 6 de marzo de 1997. Madrid: IESE.

9 Que hasta el momento se encontraba obsoleta, en virtud de los avances contables ocurridos en las últimas décadas por el proceso de homogeneización en materia contable internacional, promovido por la emisión de normas internacionales de información financiera por el IASB y adoptado por los países miembros de la Unión Europea y, finalmente, por la aprobación del PGC 2007, en el caso español.

- Amat, Oriol & Perramón, Jordi (2005). *Normas Internacionales de Contabilidad, NIC/NIIF*. Barcelona: Ediciones Gestión 2000.
- Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, BOICAC 73, marzo de 2008, *consulta relativa a la aplicación del Plan General de Contabilidad 2007, por parte de una entidad no lucrativa, sujeta hasta el momento a las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad para entidades sin fines lucrativos*. Disponible en: <http://www.icac.meh.es/Consultas/Boicac/ficha.aspx?hid=287>
- España (1985). Ley 16 de 1985, de 25 de junio, de Patrimonio Histórico. *Boletín Oficial del Estado, BOE, 155, 20342-20352*, 29 de junio de 1985. Disponible en: <http://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1985-12534>
- España (2007). Ley orgánica 8 de 2007, de 4 de julio de 2007, sobre Financiación de Partidos Políticos en España (LOFPP, 2007). *Boletín Oficial del Estado, BOE, 160, 29010-29016*, 5 de julio de 2007. Disponible en: <http://www.boe.es/boe/dias/2007/07/05/pdfs/A29010-29016.pdf>
- España (1998). Real decreto 776 de 1998, de 30 de abril, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y las normas de información presupuestaria de las mismas. *Boletín Oficial del Estado, BOE, 115, 16039-16124*, 14 de mayo de 1998. Disponible en: <http://www.boe.es/boe/dias/1998/05/14/pdfs/A16039-16124.pdf>
- España (2007). Real decreto 1514 de 2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el nuevo Plan General de Contabilidad 2007. *Boletín Oficial del Estado, BOE, 278, 1-152*, 20 de noviembre de 2007. Disponible en: <http://www.boe.es/boe/dias/2007/11/20/pdfs/C00001-00152.pdf>
- International Accounting Standards Board, IASB (2010). *Marco conceptual*, septiembre de 2010 (incluye en el capítulo 4 el Marco Conceptual IASB 1989).
- López-Álvarez, Lorenzo & Yebra-Cemborain, Raúl Óscar (2006). *Normas Internacionales de Información Financiera. Normas Internacionales de Contabilidad 2006-2007, desarrollo y comentarios. Memento Dossier Francis Lefebvre*. Madrid: Ediciones Francis Lefebvre.
- Mallo, Carlos & Pulido, Antonio (2008). *Contabilidad financiera. Un enfoque actual*. Madrid: Editorial Paraninfo.
- Omeñaca-García, Jesús (2008). *Guía práctica de adaptación. Del PGC de 1990 al Nuevo Plan General de Contabilidad y al PGC Pymes*. Barcelona: Ediciones Deusto.
- Ortega-Carballo, Enrique & Pérez-Iglesias, Juan Manuel (2008). *Memento práctico Francis Lefebvre, plan general de contabilidad 2008*. Madrid: Ediciones Francis Lefebvre.
- Rejón-López, Manuel (2008). *Manual práctico del nuevo plan general de contabilidad 2008*. Granada: Grupo Editorial Universitario.
- Rodríguez-López, Ángel (2009). Impacto del nuevo PGC sobre el activo no corriente de las entidades no lucrativas. *Partida Doble. Revista de Contabilidad, Auditoría y Empresa, Especial Directivos, 209, 40-49*. Disponible en: <http://www.edirectivos.com/articulos/1000023180-impacto-del-nuevo-pgc-sobre-el-activo-no-corriente-de-las-entidades-no-lucrativas>

- Rodríguez-Pérez, Gonzalo; Slof, John; Solà-Tey, Magda; Torrent-Canaleta, Margarita & Villarrell-Riera, Inmaculada (2006). *Contabilidad europea 2005, análisis y aplicación de las NIIF*. Madrid: McGraw-Hill Interamericana de España.
- Socias-Salvá, Antonio (ed.) (2008). *Contabilidad financiera, el plan general de contabilidad de 2007*. Madrid: Pirámide.
- Wanden-Berghe Lozano, José Luis (coord.) (2008). *Contabilidad financiera. Nuevo plan general de contabilidad y de pymes*. Madrid: Pirámide.
- Weisbrod, Burton Allen (1998). *The Nonprofit Economy*. Cambridge, Massachusetts: Harvard University Press.
- Yebra-Cemborain, Raúl Óscar (ed.) (2005). *Iniciación a las normas internacionales de información financiera. Dossier práctico Francis Lefebvre*. Madrid: Ediciones Francis Lefebvre.

Bibliografía consultada

- Amador, Sotero & Carazo, Inocencio (2008). *Plan general de contabilidad, comentarios y casos prácticos*. Madrid: Centro de Estudios Financieros.
- Arthur Andersen (1999). *Adaptación de las entidades no lucrativas al Plan General de Contabilidad*. Barcelona: Ediciones Deusto S.A.
- Comisión de las Comunidades Europeas (2004). Reglamento (CE) No. 2236/2004 de la Comisión de 29 de diciembre de 2004 por el que se adoptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) No. 1606/2002 del Parlamento Europeo y del

Consejo en lo relativo a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) números 1, 3 a 5, a las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) números 1, 10, 12, 14, 16 a 19, 22, 27, 28, 31 a 41 y las interpretaciones del Comité de Interpretación de Normas (SIC) números 9, 22, 28 y 32. *Diario Oficial de la Unión Europea, DOUE*, L 392/1, 31 de diciembre de 2004. Disponible en: <http://www.boe.es/doue/2004/392/L00001-00145.pdf>

- Comisión de las Comunidades Europeas (2004). Reglamento (CE) No. 2238/2004 de la Comisión de 29 de diciembre de 2004, por el que se adoptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad, de conformidad con el Reglamento (CE) No. 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, en lo relativo a la NIIF 1, a las NIC números 1 a 10, 12 a 17, 19 a 24, 27 a 38, 40 y 41 y a las SIC números 1 a 7, 11 a 14, 18 a 27, 30 a 33. *Diario Oficial de la Unión Europea, DOUE*, L 394/1, 31 de diciembre de 2004. Disponible en: <http://www.boe.es/doue/2004/394/L00001-00175.pdf>
- España (2007). Real decreto 1515 de 2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el nuevo Plan General de Contabilidad de Pequeñas y medianas empresas (PYMES) y los criterios contables específicos para microempresas. *Boletín Oficial del Estado, BOE*, 347 (279), 1-96, 21 de noviembre de 2007. Disponible en: <http://www.boe.es/boe/dias/2007/11/21/pdfs/C00001-00096.pdf>
- Esteban-Salvador, Luisa (1999). *Análisis del plan general de contabilidad de las entidades sin fines lucrativos de 1998*. X Congreso de la

- Asociación Española de Contabilidad y Administración, AECA. Zaragoza, 23, 24 y 25 de septiembre de 1998.
- Fullana-Belda, Carmen (1998). Algunas consideraciones sobre las diferencias entre la contabilidad de las empresas lucrativas y la de las entidades privadas sin ánimo de lucro: una especial referencia al modelo contable para las fundaciones en España. En *Ensayos y estudios contables, en homenaje a D. Enrique Fernández-Peña, D. Rafael Muñoz-Yusta, D. Marcos y Melecio Riesco-Escudero*, 305-321. Madrid: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, ICAC.
- Henke, Emerson O. (1984). *Introduction to Nonprofit Organization Accounting*. Boston, Massachusetts: Kent Publishing Company.
- Molina-Sánchez, Horacio Daniel (1998). La información económica suministrada por las entidades sin ánimo de lucro. *Técnica Contable*, 50 (590), 95-114.
- Molina-Sánchez, Horacio Daniel & Cordobés-Madueño, Magdalena (2006). La gestión de la información económico-financiera: aportaciones de la contabilidad a las entidades no lucrativas. En Julio Jiménez-Escobar & Alfonso Carlos Morales-Gutiérrez (coord.). *Dirección de entidades no lucrativas: marco jurídico, análisis estratégico y gestión*, 569-606.
- Montesinos-Julve, Vicente (coord.) (2008). *Introducción a la contabilidad financiera. Un enfoque internacional*. Madrid: Ariel Economía.
- Morales-Gutiérrez, Alfonso Carlos & Jiménez-Escobar, Julio (coord.) (2006). *Dirección de entidades no lucrativas: marco jurídico, análisis estratégico y gestión*, pp. 25-66.
- Ortega-Carballo, Enrique & Ros-Amorós, Flora (1999). La adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos. En Maximino Carpio & Maximino Carpio-García (coord.). *El sector no lucrativo en España. Especial atención al ámbito social*. Madrid: Ediciones Pirámide.
- Rivero-Torre, Pedro (2009). *Análisis de balances y estados complementarios*. Madrid: Ediciones Pirámide.
- Salamon, Lester M. & Anheier, Helmut K. (1997). *Defining the Nonprofit Sector: A Cross-National Analysis*. Manchester, Inglaterra: Manchester University Press.
- Fecha de recepción: 6 de diciembre de 2011
 - Fecha de aceptación: 30 de julio de 2012

Para citar este artículo

Rodríguez-López, Ángel & Fidalgo-Cerviño, Esther (2012). Análisis contable de la estructura económica de los partidos políticos españoles conforme a los postulados del PGC 2007 y del modelo NIC/NIIF. *Cuadernos de Contabilidad*, 13 (33), 337-360.