

I. DISPOSICIÓN XERAIS

MINISTERIO DE FACENDA E FUNCIÓN PÚBLICA

12044 *Orde HFP/1903/2016, do 29 de novembro, pola que se aproban as normas contables dos fondos para a liquidación de activos e pasivos previstos no artigo 94.3 da Lei 40/2015, do 1 de outubro, de réxime xurídico do sector público, e o rexistro das operacións de tales fondos nos organismos públicos de adscrición.*

O artigo 94 da Lei 40/2015, do 1 de outubro, de réxime xurídico do sector público, prevé que os organismos públicos estatais da mesma natureza xurídica poidan fusionarse quer mediante a súa extinción e integración nun novo organismo público, quer mediante a súa extinción por ser absorbido por outro organismo público existente.

Este artigo engade que, se algún dos organismos públicos estivese en situación de desequilibrio financeiro, se poderá prever que as obrigas, bens e dereitos patrimoniais que se consideren liquidables e derivados da actividade que ocasionou o desequilibrio se integren nun fondo, sen personalidade xurídica e con contabilidade separada, adscrito ao mesmo organismo público ou ao absorbente, segundo corresponda.

Así mesmo, o dito artigo establece que a aprobación das normas ás cales se terá que axustar a contabilidade do dito fondo corresponderá ao ministro de Facenda e Administracións Públicas por proposta da Intervención Xeral da Administración do Estado.

Os artigos 137 a 139 da Lei 40/2015, do 1 de outubro, regulan a forma de creación, extinción, réxime xurídico e orzamentario dos fondos sen personalidade xurídica.

Para a elaboración das normas contables aplicables a estes fondos tívose en conta que, no ámbito estatal, existen unhas normas contables relativas aos fondos carentes de personalidade xurídica a que se refire o artigo 2.2 da Lei 47/2003, do 26 de novembro, xeral orzamentaria, aprobadas pola Resolución do 1 de xullo de 2011 da Intervención Xeral da Administración do Estado.

O Plan xeral de contabilidade dos fondos carentes de personalidade xurídica a que se refire o artigo 2.2 da Lei 47/2003, do 26 de novembro, xeral orzamentaria, aprobado no anexo da dita resolución, en diante Plan de fondos, establece que as contas anuais do fondo deberán redactarse con claridade e mostrar a imaxe fiel do patrimonio, da situación financeira e do resultado económico patrimonial do fondo. No caso dos fondos para a liquidación de activos e pasivos, para cumprir o dito obxectivo deberase ter en conta a situación de liquidación en que se encontran.

En concreto, o Plan de fondos define o principio de xestión continuada no sentido de que se presumirá, salvo proba en contrario, que continúa a actividade do fondo por tempo indefinido. Por tanto, a aplicación dos presentes principios non irá encamiñada a determinar o valor liquidativo do patrimonio. Dado que o obxectivo destes fondos é liquidarse, realizando os activos e cancelando as débedas que se integren nel, se é o caso, devolvendo ao organismo de adscrición o patrimonio resultante, o citado principio non lles resulta aplicable e será necesario o establecemento de criterios contables particulares que tomen en consideración a dita circunstancia.

O criterio do valor en uso xa non será relevante e os criterios de valor neto realizable e valor actual deberanse aplicar considerando o escenario de liquidación en que se encontra o fondo. Así mesmo, defínese un novo criterio de valoración para os activos, o valor de liquidación, que se define como aquel importe que se podería obter, nas circunstancias específicas en que se encontre o fondo, pola súa venda ou outra forma de disposición, minorado nos custos necesarios para levala a cabo.

Polo que se refire á valoración inicial no fondo dos elementos patrimoniais recibidos, séguese o criterio de rexistralos polo mesmo valor polo que figuren na contabilidade do organismo público de adscrición, pois os ditos elementos continúan no ámbito do dito

organismo. Ademais, o dito criterio facilita o rexistro na contabilidade do organismo público de adscrición das variacións experimentadas por aqueles elementos como consecuencia da actividade do fondo.

En relación coas contas anuais dos ditos fondos, o seu contido axustarase ao previsto no Plan de fondos, aínda que na memoria se ofrecerá información relativa ao estado en que se encontre a liquidación do patrimonio integrado no fondo.

Na orde regúlase tamén o rexistro das operacións dos fondos nos organismos públicos de adscrición, diferenciando se os ditos organismos forman parte do sector público administrativo ou empresarial. En ambos os casos a regulación é similar, aínda que cando o organismo público de adscrición forma parte do sector público empresarial se ten en conta que o Plan xeral de contabilidade, aprobado polo Real decreto 1514/2007, do 16 de novembro, establece a non obrigatoriedade de utilizar a numeración e denominación das contas previstas na cuarta parte del.

En canto á integración no fondo do patrimonio que se vai liquidar, o patrimonio asignado ao fondo permanece na contabilidade do organismo público e vai actualizándose, ao final de cada exercicio, como consecuencia da actividade do fondo.

Con isto a contabilidade do fondo configúrase como unha contabilidade separada da contabilidade do organismo público a que quede adscrito, de modo que a contabilidade das operacións do fondo se levará no propio fondo e ao final de cada exercicio se actualizará o patrimonio do organismo público incorporando á súa contabilidade as variacións experimentadas.

En relación coa información que deben subministraren os responsables da contabilidade do fondo, establécese que remitirán as súas contas anuais formuladas, así como a información adicional que sexa necesaria para a integración das contas do fondo nas do organismo.

A presente orde consta dun preámbulo, tres artigos e unha disposición derradeira, e vai acompañada dun anexo.

No artigo primeiro defínese o ámbito obxectivo de aplicación da norma.

No artigo segundo apróbanse as normas a que se deberá axustar a contabilidade dos fondos para a liquidación de activos e pasivos que se creen ao abeiro do artigo 94 da Lei 40/2015, do 1 de outubro.

No artigo terceiro regúlase o rexistro das operacións dos fondos nos organismos públicos de adscrición, diferenciando se os ditos organismos forman parte do sector público administrativo ou empresarial.

A disposición derradeira única fixa a entrada en vigor da presente orde no día seguinte ao da súa publicación no *Boletín Oficial del Estado*.

Por último, o anexo inclúe as definicións e relacións contables das contas para rexistrar nos organismos resultantes da fusión as achegas a estes fondos para a liquidación de activos e pasivos.

A presente orde dítase para dar cumprimento ao mandato contido no artigo 94.4 da Lei 40/2015, do 1 de outubro, segundo o cal corresponde ao ministro de Facenda e Administracións Públicas (ministro de Facenda e Función Pública segundo o Real decreto 415/2016, do 3 de novembro, polo que se reestruturan os departamentos ministeriais), por proposta da Intervención Xeral da Administración do Estado, a aprobación das normas ás cales se terá que axustar a contabilidade destes fondos.

En consecuencia, e en uso das facultades que a este ministro outorga o citado artigo, por proposta da Intervención xeral da Administración do Estado e de acordo co Consello de Estado, dispoño:

Artigo 1. *Ámbito obxectivo de aplicación.*

A presente orde será de aplicación ás operacións relativas aos fondos que creen os organismos públicos estatais ao abeiro do artigo 94.3 da Lei 40/2015, do 1 de outubro, do réxime xurídico do sector público.

Artigo 2. *Normas contables dos fondos para a liquidación de activos e pasivos.*

1. Apróbanse as normas contables dos fondos para a liquidación de activos e pasivos previstos no artigo 94 da Lei 40/2015, do 1 de outubro.

2. Estes fondos aplicarán o Plan xeral de contabilidade dos fondos carentes de personalidade xurídica a que se refire o número 2 do artigo 2 da Lei 47/2003, do 26 de novembro, xeral orzamentaria, que figura no anexo I da Resolución do 1 de xullo de 2011, da Intervención Xeral da Administración do Estado, pola que se aproban as normas contables relativas aos fondos sen personalidade xurídica a que se refire o número 2 do artigo 2 da Lei xeral orzamentaria, e ao rexistro das operacións de tales fondos nas entidades achegantes do sector público administrativo, coas particularidades que se describen neste artigo.

Os fondos poderán crear as contas necesarias de tres ou máis díxitos, para o rexistro das operacións, así como engadir novas partidas ás recollidas nas contas anuais, sempre que o seu contido non estea previsto.

Con carácter supletorio, para as operacións de similar natureza, serán de aplicación os principios e criterios incluídos no plan contable aplicable ao organismo público a que se adscriba o fondo.

3. Os fondos aplicarán o marco conceptual do Plan de fondos considerando as seguintes particularidades:

a. Imaxe fiel: as contas anuais do fondo deberanse redactar con claridade e mostrar a imaxe fiel do patrimonio, da situación financeira e dos resultados do fondo na situación de liquidación en que se encontra.

b. Principios contables: non será de aplicación o principio contable de xestión continuada.

c. Criterios de valoración:

1.º O criterio do valor en uso xa non será relevante e os criterios do valor neto realizable e valor actual, tal e como se definen estes conceptos no marco conceptual, deberán aplicarse considerando o escenario de liquidación en que se encontra o fondo.

2.º Engádese un novo criterio de valoración para os activos: o valor de liquidación, que se define como aquel importe que se podería obter, nas circunstancias específicas en que se encontre o fondo, pola súa venda ou outra forma de disposición, minorado nos custos necesarios para levala a cabo.

4. Os fondos aplicarán as normas de recoñecemento e valoración do Plan de fondos considerando as seguintes regras especiais:

a. A valoración dos elementos patrimoniais estará dirixida a mostrar a imaxe fiel das operacións tendentes a realizar o activo e cancelar as débedas.

b. Os activos e pasivos traspasados polo organismo público resultante da fusión, novo organismo ou organismo absorbente valoraranse inicialmente no fondo polo valor contable polo cal estean rexistrados na contabilidade daquel.

c. A diferenza entre o valor contable dos activos e o valor contable dos pasivos traspasados polo organismo público ao fondo imputarase á conta 100 denominada Patrimonio.

d. A deterioración do valor dos activos determinarase pola cantidade que exceda o seu valor contable ao seu valor de liquidación, tal e como quedou definido este valor no número 3 anterior, sempre que a diferenza sexa significativa.

5. Os fondos aplicarán as normas de elaboración e os modelos de contas anuais do Plan de fondos considerando as seguintes regras especiais:

a. Imaxe fiel: as contas anuais do fondo deberanse redactar con claridade e mostrar a imaxe fiel do patrimonio, da situación financeira e dos resultados do fondo na situación de liquidación en que se encontra.

b. Na nota 1 da memoria, relativa á organización e á actividade do fondo, incluírase, en todo caso, información da marcha ou estado en que se encontre a liquidación do patrimonio integrado no fondo.

c. Na nota 2 da memoria, relativa ás bases de presentación das contas, indicárase expresamente que as contas se elaboraron aplicando a presente orde.

d. Incorporárase unha nota 12 á memoria, relativa á valoración dos activos e pasivos integrados no fondo. Nela detalláranse os ditos activos e pasivos, así como o valor contable, o valor de liquidación inicialmente asignado a cada un deles e o valor de liquidación á fin do exercicio.

e. Información comparativa. Nas primeiras contas anuais do fondo non figurarán os importes correspondentes ao exercicio anterior.

Artigo 3. *Rexistro das operacións dos fondos nos organismos públicos de adscrición.*

1. O rexistro das operacións dos fondos nos organismos do sector público administrativo realizarase nos seguintes termos:

a) Achega do patrimonio ao fondo.

Con ocasión da integración no fondo do patrimonio que se vai liquidar, o organismo público resultante da fusión non dará de baixa na súa contabilidade os activos e pasivos integrados. Estes elementos patrimoniais continuarán figurando polo seu valor contable e serán obxecto da reclasificación que proceda tomando en consideración o obxectivo do fondo, que é realizar os activos e cancelar as débedas que se integren nel.

No caso de efectuarse achegas en diñeiro ao fondo, estas rexistraranse mediante un movemento interno de tesouraría á conta restrinxida de pagamentos na cal se ingresen os recursos do fondo. Para o rexistro contable das achegas que se efectúen aos fondos utilizarase a subconta 5763 denominada Conta restrinxida de pagamentos con cargo a fondos sen personalidade xurídica, segundo o establecido no artigo 2.2 da Lei 47/2003, do 26 de novembro, e a subconta 553.1 denominada Dotacións a fondos sen personalidade xurídica, segundo o establecido no artigo 2.2 Lei 47/2003, do 26 de novembro, pendentes de pagamento, contas titularidade propia, cuxas definicións e movementos contables figuran no anexo da presente orde.

b) Información que deben subministrar os responsables da contabilidade do fondo.

Os órganos encargados da contabilidade dos fondos remitirán as súas contas anuais formuladas antes de que o organismo público de adscrición formule as súas propias contas anuais.

Así mesmo, os ditos órganos remitirán ao organismo público de adscrición a información adicional que sexa necesaria para a integración das contas do fondo nas do organismo.

Os organismos públicos de adscrición realizarán os correspondentes rexistros na súa contabilidade, de acordo co que se establece na alínea c) seguinte, a partir das contas formuladas polos fondos, antes de formular as súas propias contas anuais. Se, transcorrido o dito prazo, os fondos non formularon as súas contas, o organismo público de adscrición poderá solicitar ao fondo a información referida en 31 de decembro anterior necesaria para contabilizar as operacións realizadas por el.

Se existen diferenzas na información anterior, con respecto á que figura nas contas anuais dos fondos finalmente aprobadas, os axustes necesarios para incorporar tales diferenzas, sempre que non se poidan realizar antes do peche da contabilidade do exercicio, quedarán recollidos na información que se remitirá no exercicio seguinte.

c) A integración da información do fondo na contabilidade do organismo público resultante da fusión levarase a cabo de acordo coas seguintes regras:

1.º A variación experimentada polo patrimonio do fondo incorporárase á contabilidade do organismo público de adscrición dando de baixa aqueles activos e pasivos integrados no fondo que este realizase ou cancelase, corrixindo, de ser o caso, o valor dos activos e pasivos integrados no fondo que permanezan nel, dando de alta os acredores e debedores xurdidos no fondo que estivesen pendentes de pagamento ou cobramento e rexistrando os gastos e ingresos derivados da xestión do fondo, así como a variación da súa tesouraría.

2.º En particular, polo que se refire aos acredores e debedores do fondo:

a. A variación experimentada polos acredores e debedores incorporados polo organismo ao fondo reflectirase a través das mesmas contas en que os teña contabilizados o organismo.

b. A variación experimentada polos acredores e debedores xurdidos no fondo e recoñecidos a través das contas dos subgrupos 42 Acredores varios e 46 Debedores varios incorporárase á contabilidade do organismo resultante da fusión a través das contas 419 Outros acredores non orzamentarios e 449 Outros debedores non orzamentarios, respectivamente.

c. A variación experimentada polos demais acredores e debedores xurdidos no fondo deberase incorporar á contabilidade do organismo de adscrición a través das contas que, de conformidade co Plan xeral de contabilidade pública, os representen.

2. O rexistro das operacións dos fondos nos organismos do sector público empresarial realizarase nos seguintes termos:

a) Achega do patrimonio ao fondo.

Con ocasión da integración no fondo do patrimonio que se vai liquidar, o organismo público resultante da fusión non dará de baixa na súa contabilidade os activos e pasivos integrados. Estes elementos patrimoniais continuarán figurando polo seu valor contable e serán obxecto da reclasificación que proceda tomando en consideración o obxectivo do fondo, que é realizar os activos e cancelar as débedas que se integren nel.

No caso de efectuarse achegas en diñeiro ao fondo estas rexistraranse, no momento de realizarse, como movementos de tesouraría. En consecuencia, o organismo público achegante dará de baixa da súa tesouraría a dita entrega e o fondo receptor daraa de alta igualmente na súa tesouraría.

b) Información que deben subministrar os responsables da contabilidade do fondo.

Os órganos encargados da contabilidade dos fondos remitirán as súas contas anuais formuladas antes de que o organismo público de adscrición formule as súas propias contas anuais.

Así mesmo, os ditos órganos remitirán ao organismo público de adscrición a información adicional necesaria para a integración das contas do fondo nas do organismo.

Os organismos públicos de adscrición realizarán os correspondentes rexistros na súa contabilidade, de acordo co que se establece na alínea c) seguinte, a partir das contas formuladas polos fondos, antes de formular as súas propias contas anuais. Se transcorrido o dito prazo, os fondos non formularon as súas contas, o organismo público de adscrición poderá solicitar ao fondo a información referida en 31 de decembro anterior necesaria para contabilizar as operacións realizadas por este.

Se existen diferenzas na información anterior, con respecto á que figura nas contas anuais dos fondos finalmente aprobadas, os axustes necesarios para incorporar tales diferenzas, sempre que non se poidan realizar antes do peche da contabilidade do exercicio, quedarán recollidos na información que se remitirá no exercicio seguinte.

c) A integración da información do fondo na contabilidade do organismo público resultante da fusión realizarase nos seguintes termos:

A variación experimentada polo patrimonio do fondo incorporárase á contabilidade do organismo público de adscrición dando de baixa aqueles activos e pasivos integrados no

fondo que este realizase ou cancelase, corrixindo, de ser o caso, o valor dos activos e pasivos integrados no fondo que permanezan nel, dando de alta os acredores e debedores xurdidos no fondo que estean pendentes de pagamento ou cobramento e rexistrando os gastos e ingresos derivados da xestión do fondo, así como a variación da súa tesouraría.

Disposición derradeira única. *Entrada en vigor.*

A presente orde entrará en vigor o día seguinte ao da súa publicación no *Boletín Oficial del Estado*.

Madrid, 29 de novembro de 2016.–O ministro de Facenda e Función Pública, Cristóbal Montoro Romero.

ANEXO

Definicións e relacións contables de contas para rexistrar nos organismos resultantes da fusión as achegas aos fondos carentes de personalidade xurídica a que se refire o artigo 94 da Lei 40/2015, do 1 de outubro, de réxime xurídico do sector público

553.1 Dotacións a fondos sen personalidade xurídica, artigo 2.2 da Lei 47/2003, do 26 de novembro, pendentes de pagamento, contas titularidade propia.

Recolle as dotacións iniciais e posteriores aos fondos, que estean pendentes de pagamento.

Figurará no activo corrente do balance na epígrafe III «Debedores e outras contas a cobrar».

O seu movemento é o seguinte:

1. Cargarase con aboamento á conta 400 Acredores por obrigas recoñecidas. Orzamento de gastos corrente, á tramitación do libramento para a dotación ou aumento ao fondo de que se trate.

2. Aboarase con cargo á conta 5763 Conta restrinxida de pagamentos con cargo a fondos sen personalidade xurídica segundo o previsto no artigo 2.2 da Lei 47/2003, do 26 de novembro, polos pagamentos realizados con cargo á conta operativa para dotar inicial ou posteriormente o fondo.

5763 Conta restrinxida de pagamentos con cargo a fondos sen personalidade xurídica (artigo 2.2 da Lei 47/2003, do 26 de novembro).

Conta que recolle os saldos a favor da entidade para atender os pagamentos que se van realizar polos fondos. Figurará no activo corrente do balance na epígrafe VII Efectivo e outros activos líquidos equivalentes.

O seu movemento é o seguinte:

1. Cargarase con aboamento:

a) Á subconta 553.1 Dotacións a fondos sen personalidade xurídica (artigo 2.2 da Lei 47/2003, do 26 de novembro) pendentes de pagamento. Conta titularidade propia, polos pagamentos realizados con cargo á conta operativa para dotar inicial ou posteriormente o fondo.

b) Á conta 400 Acredores obrigacións recoñecidas. Orzamento de gastos corrente polos reintegros que, de acordo coa normativa aplicable á entidade, se deban aplicar ao orzamento de gastos. Este asento ten signo negativo.

2. Aboarase con cargo á conta 430 Debedores por dereitos recoñecidos. Orzamento de ingresos corrente, polos reintegros de cantidades achegadas a fondos sen personalidade xurídica, administrados pola entidade, como consecuencia da redución parcial ou cancelación do fondo.

3. Á fin de exercicio, cargarase ou aboarase con aboamento ou cargo, segundo corresponda, á conta ou contas representativas das operacións realizadas con cargo aos fondos, de acordo coa información obtida da contabilidade.