

I. DISPOSICIONS GENERALS

MINISTERI D'HISENDA I FUNCIÓ PÚBLICA

12044 *Ordre HFP/1903/2016, de 29 de novembre, per la qual s'aproven les normes comptables dels fons per a la liquidació d'actius i passius que preveu l'article 94.3 de la Llei 40/2015, d'1 d'octubre, de règim jurídic del sector públic, i al registre de les operacions d'aquests fons en els organismes públics d'adscripció.*

L'article 94 de la Llei 40/2015, d'1 d'octubre, de règim jurídic del sector públic, preveu que els organismes públics estatals de la mateixa naturalesa jurídica es puguin fusionar bé mitjançant la seva extinció i integració en un nou organisme públic, o bé mitjançant la seva extinció per ser absorbit per un altre organisme públic existent.

L'article esmentat afegeix que si algun dels organismes públics està en situació de desequilibri financer es pot preveure que les obligacions, béns i drets patrimonials que es considerin liquidables i derivats de l'activitat que va ocasionar el desequilibri s'integrin en un fons, sense personalitat jurídica i amb comptabilitat separada, adscrit al mateix organisme públic o a l'absorbent, segons que correspongui.

Així mateix, l'article esmentat estableix que l'aprovació de les normes a les quals s'ha d'ajustar la comptabilitat de l'esmentat fons correspon al ministre d'Hisenda i Administracions Públiques a proposta de la Intervenció General de l'Administració de l'Estat.

Els articles 137 a 139 de la Llei 40/2015, d'1 d'octubre, regulen la forma de creació, extinció, règim jurídic i pressupostari dels fons sense personalitat jurídica.

Per a l'elaboració de les normes comptables aplicables a aquests fons s'ha tingut en compte que, en l'àmbit estatal, existeixen unes normes comptables relatives als fons mancats de personalitat jurídica a què es refereix l'article 2. 2 de la Llei 47/2003, de 26 de novembre, general pressupostària, aprovades per la Resolució d'1 de juliol de 2011, de la Intervenció General de l'Administració de l'Estat.

El Pla general de comptabilitat dels fons mancats de personalitat jurídica a què es refereix l'article 2. 2 de la Llei 47/2003, de 26 de novembre, general pressupostària, aprovat a l'annex de l'esmentada Resolució, d'ara endavant Pla de fons, estableix que els comptes anuals del fons s'han de redactar amb claredat i mostrar la imatge fidel del patrimoni, de la situació financera i del resultat econòmic patrimonial del fons. En el cas dels fons per a la liquidació d'actius i passius, per complir l'objectiu esmentat s'ha de tenir en compte la situació de liquidació en què estan.

En concret, el Pla de fons defineix el principi de gestió continuada en el sentit que es presumeix, llevat que hi hagi una prova en contra, que continua l'activitat del fons per temps indefinit. Per tant, l'aplicació dels presents principis no ha d'anar encaminada a determinar el valor liquidatiu del patrimoni. Atès que l'objectiu d'aquests fons és liquidar-se, amb la realització dels actius i la cancel·lació dels deutes que s'hi integrin i, si s'escau, amb el retorn a l'organisme d'adscripció del patrimoni resultant, el principi esmentat no els és aplicable, i és necessari establir criteris comptables particulars que prenguin en consideració la circumstància esmentada.

El criteri del valor en ús ja no és rellevant i els criteris de valor net realitzable i de valor actual s'han d'aplicar tenint en compte l'escenari de liquidació en què està el fons. Així mateix, es defineix un nou criteri de valoració per als actius, el valor de liquidació, el qual es defineix com l'import que es podria obtenir, en les circumstàncies específiques en què estigui el fons, per la seva venda o una altra forma de disposició, minorat en els costos necessaris per portar-la a terme.

Pel que fa a la valoració inicial en el fons dels elements patrimonials rebuts, se segueix el criteri de registrar-los pel mateix valor pel qual figurin en la comptabilitat de l'organisme

públic d'adscripció, ja que aquests elements continuen en l'àmbit de l'organisme esmentat. A més, el criteri esmentat facilita el registre en la comptabilitat de l'organisme públic d'adscripció de les variacions experimentades per aquells elements com a conseqüència de l'activitat del fons.

En relació amb els comptes anuals dels fons esmentats, el seu contingut s'ha d'ajustar al que preveu el Pla de fons, si bé en la Memòria s'ha d'oferir informació relativa a l'estat en què estigui la liquidació del patrimoni integrat en el fons.

L'Ordre regula també el registre de les operacions dels fons en els organismes públics d'adscripció, i diferencia si els organismes esmentats formen part del sector públic administratiu o empresarial. En tots dos casos la regulació és similar, si bé quan l'organisme públic d'adscripció forma part del sector públic empresarial es té en compte que el Pla general de comptabilitat, aprovat pel Reial decret 1514/2007, de 16 de novembre, estableix la no-obligatorietat d'utilitzar la numeració i denominació dels comptes previstos a la quarta part d'aquest.

Quant a la integració en el fons del patrimoni a liquidar, el patrimoni assignat al fons roman a la comptabilitat de l'organisme públic i s'actualitza al final de cada exercici, com a conseqüència de l'activitat del fons.

Amb això la comptabilitat del fons es configura com una comptabilitat separada de la comptabilitat de l'organisme públic al qual quedi adscrit, de manera que la comptabilitat de les operacions del fons es porta en el propi fons i al final de cada exercici s'actualitza el patrimoni de l'organisme públic, i incorporant a la seva comptabilitat les variacions experimentades.

En relació amb la informació que s'ha de subministrar per part dels responsables de la comptabilitat del fons, s'estableix que han de remetre els seus comptes anuals formulats així com la informació addicional que sigui necessària per a la integració dels comptes del fons en els de l'organisme.

Aquesta Ordre consta d'un preàmbul, tres articles i una disposició final, i va acompanyada d'un annex.

A l'article primer es defineix l'àmbit objectiu d'aplicació de la norma.

A l'article segon s'aproven les normes a les quals s'ha d'ajustar la comptabilitat dels fons per a la liquidació d'actius i passius que es creïn a l'empara de l'article 94 de la Llei 40/2015, d'1 d'octubre.

A l'article tercer es regula el registre de les operacions dels fons en els organismes públics d'adscripció, i es diferencia si aquests organismes formen part del sector públic administratiu o empresarial.

La disposició final única fixa l'entrada en vigor de la present Ordre l'endemà de la seva publicació en el «Butlletí Oficial de l'Estat».

Finalment, l'annex inclou les definicions i relacions comptables dels comptes per registrar en els organismes que resultin de la fusió les aportacions a aquests fons per a la liquidació d'actius i passius.

Aquesta Ordre es dicta per donar compliment al mandat que conté l'article 94.4 de la Llei 40/2015, d'1 d'octubre, segons el qual correspon al ministre d'Hisenda i Administracions Públiques (ministre d'Hisenda i Funció Pública, segons el Reial decret 415/2016, de 3 de novembre, pel qual es reestructuren els departaments ministerials), a proposta de la Intervenció General de l'Administració de l'Estat, l'aprovació de les normes a les quals s'ha d'ajustar la comptabilitat d'aquests fons.

En conseqüència i en ús de les facultats que atorga l'article esmentat a aquest ministre, a proposta de la Intervenció General de l'Administració de l'Estat i d'acord amb el Consell d'Estat, dispenso:

Article 1. Àmbit objectiu d'aplicació.

Aquesta Ordre és aplicable a les operacions relatives als fons que es creïn per organismes públics estatals a l'empara de l'article 94.3 de la Llei 40/2015, d'1 d'octubre, del règim jurídic del sector públic.

Article 2. Normes comptables dels fons per a la liquidació d'actius i passius.

1. S'aproven les normes comptables dels fons per a la liquidació d'actius i passius previstos a l'article 94 de la Llei 40/2015, d'1 d'octubre.

2. Aquests fons han d'aplicar el Pla general de comptabilitat dels fons mancats de personalitat jurídica als quals es refereix l'apartat 2 de l'article 2 de la Llei 47/2003, de 26 de novembre, general pressupostària, que figura a l'annex I de la Resolució d'1 de juliol de 2011, de la Intervenció General de l'Administració de l'Estat, per la qual s'aproven les normes comptables relatives als fons sense personalitat jurídica als quals es refereix l'apartat 2 de l'article 2 de la Llei general pressupostària i al registre de les operacions d'aquests fons a les entitats aportadores del sector públic administratiu, amb les particularitats que es descriuen en aquest article.

Els fons poden crear els comptes necessaris de tres dígits o més, per al registre de les operacions, així com afegir noves partides a les recollides en els comptes anuals, sempre que el seu contingut no estigui previst.

Amb caràcter supletori, per a les operacions de naturalesa similar, són aplicables els principis i criteris que s'inclouen al pla comptable aplicable a l'organisme públic al qual s'adscriu el fons.

3. Els fons han d'aplicar el Marc conceptual del Pla de fons considerant les particularitats següents:

a. Imatge fidel: els comptes anuals del fons s'han de redactar amb claredat i mostrar la imatge fidel del patrimoni, de la situació financera i dels resultats del fons en la situació de liquidació en què està.

b. Principis comptables: no és aplicable el principi comptable de gestió continuada.

c. Criteris de valoració:

1r El criteri del valor en ús ja no és rellevant i els criteris del valor net realitzable i valor actual, tal com es defineixen aquests conceptes en el Marc conceptual, s'han d'aplicar considerant l'escenari de liquidació en què està el fons.

2n S'afegeix un nou criteri de valoració per als actius: el valor de liquidació, que es defineix com l'import que es podria obtenir, en les circumstàncies específiques en què estigui el fons, per la seva venda o una altra forma de disposició, minorat en els costos necessaris per portar-la a terme.

4. Els fons han d'aplicar les normes de reconeixement i valoració del Pla de fons, considerant les regles especials següents:

a. La valoració dels elements patrimonials ha d'estar dirigida a mostrar la imatge fidel de les operacions tendents a realitzar l'actiu i cancel·lar els deutes.

b. Els actius i passius traspassats per l'organisme públic resultant de la fusió, nou organisme o organisme absorbent, s'han de valorar inicialment en el fons pel valor comptable pel qual estiguessin registrats en la comptabilitat d'aquell.

c. La diferència entre el valor comptable dels actius i el valor comptable dels passius traspassats per l'organisme públic al fons s'ha d'imputar al compte 100 denominat Patrimoni.

d. El deteriorament del valor dels actius s'ha de determinar per la quantitat que excedeixi el valor comptable d'aquests al seu valor de liquidació, tal com aquest valor ha quedat definit a l'apartat 3 anterior, sempre que la diferència sigui significativa.

5. Els fons han d'aplicar les normes d'elaboració i els models de comptes anuals del Pla de fons, i considerar les regles especials següents:

a. Imatge fidel: Els comptes anuals del fons s'han de redactar amb claredat i mostrar la imatge fidel del patrimoni, de la situació financera i dels resultats del fons en la situació de liquidació en que està.

b. A la nota 1 de la memòria, relativa a l'organització i activitat del fons, s'ha d'incloure en tot cas informació de la marxa o estat en què estigui la liquidació del patrimoni integrat en el fons.

c. A la nota 2 de la memòria, relativa a les bases de presentació dels comptes, s'ha d'indicar expressament que els comptes s'han elaborat aplicant aquesta Ordre.

d. S'ha d'incorporar una nota 12 a la Memòria, relativa a la valoració dels actius i passius integrats en el fons. En aquesta nota s'han de detallar aquests actius i passius, així com el valor comptable, el valor de liquidació inicialment assignat a cadascun així com el valor de liquidació a fi d'exercici.

e. Informació comparativa. En els primers comptes anuals del fons no han de figurar els imports corresponents a l'exercici anterior.

Article 3. *Registre de les operacions dels fons en els organismes públics d'adscripció.*

1. El registre de les operacions dels fons en els organismes del sector públic administratiu s'ha de fer en els termes següents:

a) Aportació del patrimoni al fons.

En ocasió de la integració en el fons del patrimoni a liquidar, l'organisme públic resultant de la fusió no ha de donar de baixa a la seva comptabilitat els actius i passius integrats. Aquests elements patrimonials han de continuar figurant pel seu valor comptable i han de ser objecte de la reclassificació que sigui procedent prenent en consideració l'objectiu del fons, que és realitzar els actius i cancel·lar els deutes que s'hi integren.

En el cas que s'efectuïn aportacions dineràries al fons, aquestes s'han de registrar mitjançant un moviment intern de tresoreria al compte restringit de pagaments en què s'ingressin els recursos del fons. Per al registre comptable de les aportacions que s'efectuïn als fons s'han d'utilitzar el subcompte 5763 denominat Compte restringit de pagaments amb càrrec a fons sense personalitat jurídica, segons el que estableix l'article 2.2 de la Llei 47/2003, de 26 de novembre, i el subcompte 553.1 denominat Dotacions a fons sense personalitat jurídica, segons el que estableix l'article 2.2 Llei 47/2003, de 26 de novembre, pendents de pagament, comptes titularitat pròpia, les definicions i moviments comptables dels quals figuren a l'annex d'aquesta Ordre.

b) Informació a subministrar pels responsables de la comptabilitat del fons.

Els òrgans encarregats de la comptabilitat dels fons han de remetre els seus comptes anuals formulats abans que l'organisme públic d'adscripció formuli els seus propis comptes anuals.

Així mateix, els esmentats òrgans han de remetre a l'organisme públic d'adscripció la informació addicional que sigui necessària per a la integració dels comptes del fons en els de l'organisme.

Els organismes públics d'adscripció han de fer els corresponents registres a la seva comptabilitat, d'acord amb el que estableix l'apartat c) següent, a partir dels comptes formulats pels fons, abans de formular els seus propis comptes anuals. Si un cop transcorregut aquest termini, els fons no han formulat els seus comptes, l'organisme públic d'adscripció pot sol·licitar al fons la informació referida a 31 de desembre anterior necessària per comptabilitzar les operacions realitzades per aquest.

En el cas que hi hagi diferències en la informació anterior, respecte de la que figura en els comptes anuals dels fons finalment aprovats, els ajustos necessaris per incorporar aquestes diferències, sempre que no es puguin realitzar abans del tancament de la comptabilitat de l'exercici, han de quedar recollits en la informació a remetre en l'exercici següent.

c) La integració de la informació del fons en la comptabilitat de l'organisme públic resultant de la fusió s'ha de portar a terme d'acord amb les regles següents:

1r La variació experimentada pel patrimoni del fons s'ha d'incorporar a la comptabilitat de l'organisme públic d'adscripció, i s'han de donar de baixa els actius i passius integrats en el fons que aquest hagi realitzat o cancel·lat, i corregir, si s'escau, el valor dels actius i passius integrats en el fons que hi romanguin, i s'han de donar d'alta els creditors i deutors sorgits en el fons que estiguin pendents de pagament o cobrament i s'han de registrar les despeses i els ingressos derivats de la gestió del fons, així com la variació de la seva tresoreria.

2n En particular, pel que fa als creditors i deutors del fons:

a. La variació experimentada pels creditors i deutors incorporats per l'organisme al fons s'ha de reflectir a través dels mateixos comptes en què l'organisme els tingui comptabilitzats.

b. La variació experimentada pels creditors i deutors sorgits en el fons i reconeguts a través dels comptes dels subgrups 42 Creditors diversos i 46 Deutors diversos, s'ha d'incorporar a la comptabilitat de l'organisme resultant de la fusió a través dels comptes 419 Altres creditors no pressupostaris i 449 Altres deutors no pressupostaris, respectivament.

c. La variació experimentada pels altres creditors i deutors sorgits en el fons s'ha d'incorporar a la comptabilitat de l'organisme d'adscripció a través dels comptes que, de conformitat amb el Pla general de comptabilitat pública, els representin.

2. El registre de les operacions dels fons en els organismes del sector públic empresarial s'ha de fer en els termes següents:

a) Aportació del patrimoni al fons.

En ocasió de la integració en el fons del patrimoni a liquidar, l'organisme públic resultant de la fusió no ha de donar de baixa a la seva comptabilitat els actius i passius integrats. Aquests elements patrimonials han de continuar figurant pel seu valor comptable i han de ser objecte de la reclassificació que sigui procedent prenent en consideració l'objectiu del fons, que és realitzar els actius i cancel·lar els deutes que s'hi integrin.

En el cas que s'efectuïn aportacions dineràries al fons aquestes s'han de registrar, en el moment que es facin, com a moviments de tresoreria, en conseqüència l'organisme públic aportant ha de donar de baixa de la seva tresoreria el lliurament esmentat, i el fons receptor l'ha de donar d'alta igualment a la seva tresoreria.

b) Informació a subministrar pels responsables de la comptabilitat del fons.

Els òrgans encarregats de la comptabilitat dels fons han de remetre els seus comptes anuals formulats abans que l'organisme públic d'adscripció formuli els seus propis comptes anuals.

Així mateix, els òrgans esmentats han de remetre a l'organisme públic d'adscripció la informació addicional necessària per a la integració dels comptes del fons en els de l'organisme.

Els organismes públics d'adscripció han de fer els corresponents registres a la seva comptabilitat, d'acord amb el que estableix l'apartat c) següent, a partir dels comptes formulats pels fons, abans de formular els seus propis comptes anuals. Si un cop transcorregut aquest termini, els fons no han formulat els seus comptes, l'organisme públic d'adscripció pot sol·licitar al fons la informació referida a 31 de desembre anterior necessària per comptabilitzar les operacions realitzades per aquest.

En el cas que hi hagi diferències en la informació anterior, respecte de la que figura en els comptes anuals dels fons finalment aprovats, els ajustos necessaris per incorporar aquestes diferències, sempre que no es puguin realitzar abans del tancament de la comptabilitat de l'exercici, han de quedar recollits en la informació a remetre en l'exercici següent.

c) La integració de la informació del fons en la comptabilitat de l'organisme públic resultant de la fusió s'ha de fer en els termes següents:

La variació experimentada pel patrimoni del fons s'ha d'incorporar a la comptabilitat de l'organisme públic d'adscripció, i s'han de donar de baixa els actius i passius integrats en el fons que aquest hagi realitzat o cancel·lat, i corregir, si s'escau, el valor dels actius i passius integrats en el fons que hi romanguin, i s'han de donar d'alta els creditors i deutors sorgits en el fons que estiguin pendents de pagament o cobrament i s'han de registrar les despeses i els ingressos derivats de la gestió del fons, així com la variació de la seva tresoreria.

Disposició final única. *Entrada en vigor.*

Aquesta Ordre entra en vigor l'endemà de la publicació en el «Butlletí Oficial de l'Estat».

Madrid, 29 de novembre de 2016.–El ministre d'Hisenda i Funció Pública, Cristóbal Montoro Romero.

ANNEX

Definicions i relacions comptables de comptes per registrar en els organismes resultants de la fusió les aportacions als fons mancats de personalitat jurídica a què es refereix l'article 94 de la Llei 40/2015, d'1 d'octubre, de règim jurídic del sector públic

553.1 Dotacions a fons sense personalitat jurídica article 2.2 Llei 47/2003, de 26 de novembre pendents de pagament, comptes titularitat pròpia.

Recull les dotacions inicials i posteriors als fons, que estiguin pendents de pagament. Ha de figurar a l'actiu corrent del balanç a l'epígraf III «Deutors i altres comptes a cobrar».

El seu moviment és el següent:

1. S'ha de carregar amb abonament al compte 400 Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent, a la tramitació del lliurament per a la dotació o augment al fons de què es tracti.

2. S'ha d'abonar amb càrrec al compte 5763 Compte restringit de pagaments amb càrrec a fons sense personalitat jurídica segons el que preveu l'article 2.2 Llei 47/2003, de 26 de novembre, pels pagaments fets amb càrrec al compte operatiu per dotar inicialment o posterior al fons.

5763 Compte restringit de pagaments amb càrrec a fons sense personalitat jurídica (article 2.2 Llei 47/2003, de 26 de novembre).

Compte que recull els saldos a favor de l'entitat per atendre els pagaments a fer pels fons. Ha de figurar a l'actiu corrent del balanç en l'epígraf VII Efectiu i altres actius líquids equivalents.

El seu moviment és el següent:

1. S'ha de carregar amb abonament a:

a) El subcompte 553.1 Dotacions a fons sense personalitat jurídica (article 2.2 Llei 47/2003, de 26 de novembre) pendents de pagament. Compte titularitat pròpia, pels pagaments fets amb càrrec al compte operatiu per dotar inicialment o posteriorment al fons.

b) El compte 400 Creditors obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent pels reintegraments que, d'acord amb la normativa aplicable a l'entitat, s'hagin d'aplicar al pressupost de despeses. Aquest assentament té signe negatiu.

2. S'ha d'abonar amb càrrec al compte 430 Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent, pels reintegraments de quantitats aportades a fons sense personalitat jurídica, administrats per l'entitat, com a conseqüència de la reducció parcial o cancel·lació del fons.

3. A fi d'exercici, s'ha de carregar o abonar amb abonament o càrrec, segons que correspongui, al compte o comptes representatius de les operacions realitzades amb càrrec als fons, d'acord amb la informació obtinguda de la comptabilitat.