

I. DISPOSICIONS GENERALS

MINISTERI D'HISENDA I FUNCIÓ PÚBLICA

12045 *Ordre HFP/1904/2016, 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 13.4 de la Llei 7/1985, de 2 d'abril, reguladora de les bases del règim local.*

La Llei 27/2013, de 27 de desembre, de racionalització i sostenibilitat de l'Administració local, va introduir mesures concretes per fomentar la fusió voluntària de municipis i entre aquestes va incloure la possibilitat de crear un fons sense personalitat jurídica, que quedaria adscrit al municipi resultant de la fusió, per liquidar els actius i passius que s'hi integressin, quan un dels municipis fusionats estigués en situació de dèficit.

Aquesta possibilitat es va incorporar a través de la modificació de l'article 13 de la Llei 7/1985, de 2 d'abril, reguladora de les bases del règim local, a l'apartat 4 del qual es pot llegir el següent:

«e) Si un dels municipis fusionats està en situació de dèficit es poden integrar, per acord dels municipis fusionats, les obligacions, els béns i els drets patrimonials que es considerin liquidables en un fons, sense personalitat jurídica i amb comptabilitat separada, adscrit al nou municipi, que ha de designar un liquidador al qual li correspon la liquidació d'aquest fons. Aquesta liquidació s'ha de portar a terme durant els cinc anys següents des de l'adopció del conveni de fusió, sense perjudici dels possibles drets que puguin correspondre als creditors. L'aprovació de les normes a les quals s'ha d'ajustar la comptabilitat del fons correspon al ministre d'Hisenda i Administracions Públiques, a proposta de la Intervenció General de l'Administració de l'Estat.»

L'adaptació a la complexitat més o menys gran de les entitats locals és una constant en l'elaboració de les seves normes comptables i prova d'això és que a l'Administració local conviuen tres models comptables: el normal (per a les entitats de dimensions més grans), el simplificat (per a les entitats petites) i el bàsic (per a les entitats molt petites).

Per això, en l'elaboració de les normes comptables aplicables als fons esmentats s'han pres en consideració dues premisses, d'una banda, la conservació de les normes comptables de caràcter general aprovades per a les entitats locals (contingudes a les instruccions dels models normal, simplificat i bàsic de comptabilitat local) i, de l'altra, la conveniència de dotar els fons d'unes normes comptables com més senzilles millor, tenint en compte: el caràcter específic de la seva activitat (liquidar un patrimoni en un termini màxim de cinc anys) i la mida reduïda dels pocs municipis fins ara fusionats.

Les consideracions anteriors condueixen al fet que les normes a les quals s'ha d'ajustar la comptabilitat dels fons per a la liquidació d'actius i passius que es creïn en virtut del que disposa l'article 13.4 de la Llei 7/1985, de 2 d'abril, reguladora de les bases del règim local, siguin les mateixes normes comptables que apliqui el municipi al qual quedi adscrit cada fons, amb algunes particularitats derivades del context de liquidació (i no de gestió continuada en què es desenvolupen aquests fons) i tenint en compte l'existència d'una regulació comptable específica per als fons mancats de personalitat jurídica la dotació dels quals s'efectuï majoritàriament des dels pressupostos generals de l'Estat (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 mancats de personalitat jurídica a què es refereix l'apartat 2 de l'article 2 de la Llei general pressupostària i al registre de les operacions d'aquests fons en les entitats aportadores del sector públic administratiu).

Els plans generals de comptabilitat pública adaptats a l'Administració local, en el seu marc conceptual de la comptabilitat pública, defineixen el principi comptable de gestió continuada en els termes següents: «Es presumeix, llevat que hi hagi una prova en contra, que continua l'activitat de l'entitat per un temps indefinit. Per tant, l'aplicació dels presents

principis no va encaminada a determinar el valor de liquidació del patrimoni». I atès que l'objectiu dels fons que es creïn en virtut de l'article 13.4 de la Llei 7/1985 és liquidar-se, realitzant els actius i cancel·lant els deutes que s'hi integrin i, si s'escau, tornant al municipi d'adscripció el patrimoni resultant, aquest principi no els és aplicable, i aquesta no-aplicació del principi comptable públic de gestió continuada fa necessari l'establiment de criteris comptables particulars que prenguin en consideració aquesta circumstància.

En definitiva, els fons que es creïn han d'aplicar la instrucció del model de comptabilitat local que apliqui el municipi al qual quedi adscrit cada un, amb les particularitats (normes especials) que s'especifiquen en aquesta Ordre. I si, durant la vida del fons, el municipi d'adscripció canvia de model comptable, canvia igualment el model comptable a aplicar pel fons.

L'exercici comptable és el que preveuen les normes generals.

A l'escenari de liquidació forçada d'un patrimoni en què actua el fons, la valoració dels elements patrimonials està dirigida a mostrar la imatge fidel de les operacions tendents a realitzar l'actiu, cancel·lar els deutes i, si s'escau, reintegrar el patrimoni obtingut a l'entitat resultant de la fusió. I a aquest objectiu d'imatge fidel contribueix el «valor de liquidació» dels actius, entès 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.

Pot ser que el «valor de liquidació» sigui equivalent al valor raonable menys els costos de venda, però s'ha d'esperar que el valor de liquidació difereixi del valor raonable menys els costos de venda per la mateixa situació de transacció forçada a la qual s'enfronta el fons.

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 del municipi d'adscripció, i no pel seu valor de liquidació, ja que aquests elements continuen en l'àmbit de l'entitat local. A més, el criteri esmentat facilita el registre en la comptabilitat del municipi d'adscripció de les variacions experimentades per aquells elements com a conseqüència de l'activitat del fons.

El reconeixement dels ingressos i les despeses en els quals incorri el fons s'ha d'efectuar aplicant el principi de meritació i les normes de reconeixement i valoració contingudes en el marc conceptual de la comptabilitat pública.

Els comptes anuals han de ser molt senzills atesa l'activitat pròpia del fons (liquidar un patrimoni).

Per a la classificació dels actius i passius en el balanç del fons s'han valorat diferents alternatives:

- Aplicar les normes generals de classificació dels actius i passius en el balanç.
- Que els actius i passius integrats en el fons es mostrin com a actius i passius corrents en tot cas.
- Abandonar la presentació «corrent» i «no corrent» per mostrar tots els actius en funció del seu grau de liquiditat i els passius atenent l'ordre de prelación en el cobrament pels creditors.

Sense perjudici que qualsevol de les alternatives anteriors es podria considerar adequada, finalment s'han descartat la segona i la tercera i, en conseqüència, tots els actius i passius integrats en el fons s'han de classificar d'acord amb les normes generals de classificació.

En l'elecció de l'alternativa s'ha valorat que l'escollida presentava una simplicitat més gran, ja que permet la utilització del model normalitzat de balanç i facilita amb això la incorporació del patrimoni del fons a la comptabilitat del municipi resultant de la fusió.

L'estat de canvis en el patrimoni net s'elimina atès que els canvis es produeixen, bàsicament, com a conseqüència del resultat de l'exercici o de modificacions del resultat d'exercicis anteriors en cas d'errors.

L'estat de fluxos d'efectiu també s'elimina (en el model normal, que és l'únic que inclou aquest compte anual), i aquesta eliminació respon a l'absència de valor informatiu atès

que hi hauria una única categoria de fluxos ja que tots deriven de les operacions de gestió del fons. Al seu lloc, s'ha inclòs a la memòria una nota addicional (núm. 32) per informar de la situació i els moviments de totes i cadascuna de les caixes i els comptes bancaris del fons, que han de ser de titularitat municipal, idèntica a la prevista a la memòria del model simplificat de comptabilitat local.

El model de memòria experimenta una simplificació molt important no només en el seu contingut, atesa l'activitat pròpia del fons, sinó també en el seu format, ja que es declara que els quadres que s'inclouen en el model general de memòria són d'utilització voluntària, amb la finalitat que el fons pugui representar la informació corresponent en la forma que consideri més convenient per reflectir la imatge fidel.

La comptabilitat del fons ha de facilitar informació sobre l'execució del seu pressupost i aquesta informació s'ha d'incloure a la memòria dels models normal i simplificat i a la part corresponent a la informació sobre execució pressupostària del compte de l'entitat local en el model bàsic. No obstant això, en cas que el fons tingui un pressupost de caràcter limitador (pressupost administratiu), s'apliquen totes les normes comptables vinculades a aquest tipus de pressupost i, en conseqüència, el fons ha d'elaborar la informació pressupostària que s'inclou en el model de comptes anuals dels models normal i simplificat de comptabilitat i en el model del compte de l'entitat local del model bàsic.

Les relacions comptables dels comptes a utilitzar pel fons per al registre de les seves operacions s'han d'adaptar al tipus de pressupost que tingui.

És comptedant el liquidador del fons i els comptes, juntament amb els justificants de la seva tresoreria i l'inventari detallat del patrimoni, s'han d'adjuntar al compte general del municipi d'adscripció del fons.

En relació amb les normes comptables que ha d'aplicar el municipi resultant de la fusió per comptabilitzar la integració en el fons del patrimoni a liquidar, s'han considerat dues alternatives:

1a) Que amb aquesta integració patrimonial el municipi es converteixi en partícip en el patrimoni net del fons i, en conseqüència, reconegui un actiu financer l'import del qual ve donat per l'excés de valor dels actius sobre els passius integrats en el fons.

2a) Que el patrimoni assignat al fons romangui en la comptabilitat municipal i es vagi actualitzant com a conseqüència de l'activitat del fons.

Finalment, s'ha imposat l'alternativa segona tenint en compte la carència de personalitat jurídica del fons i la seva pròpia activitat (liquidar un patrimoni), i atenent criteris més simples.

Amb això la comptabilitat del fons es configura com una comptabilitat separada de la comptabilitat del municipi al qual quedi adscrit, de manera que la comptabilitat de les operacions del fons s'ha de portar en el propi fons i al final de cada exercici s'ha d'actualitzar el patrimoni del municipi incorporant a la seva comptabilitat les variacions experimentades com a conseqüència de l'activitat del fons.

Amb la finalitat de classificar adequadament els creditors i deutors en la comptabilitat del fons i de facilitar l'actualització del patrimoni municipal pel que fa als esmentats creditors i deutors, es distingeixen els tipus següents:

– Creditors i deutors traspassats pel municipi al fons:

- Els creditors i deutors traspassats al fons que el municipi tingui registrats en els comptes de creditors i deutors pressupostaris (400, 401, 430 o 431) s'han de registrar en el fons a través dels nous comptes 421 «Altres creditors del fons» i 461 «Altres deutors del fons», i la seva variació s'ha d'incorporar al final de cada exercici a la comptabilitat del municipi a través dels comptes en què estiguin registrats (400, 401, 430 o 431).

- Els creditors i deutors traspassats al fons que el municipi tingui registrats en comptes diferents del 400, 401, 430 o 431 s'han de registrar en el fons a través dels mateixos comptes en què els tingui registrats el municipi, i la seva variació s'ha d'incorporar al final de cada exercici a la comptabilitat del municipi a través d'aquests mateixos comptes. Entre aquests creditors s'inclourien els que en el moment de traspassar-se al fons estaven

pendents d'aplicar al pressupost municipal de despeses. Aquests creditors, que tindria registrats el municipi en el compte 413 «Creditors per operacions pendents d'aplicar a pressupost», es registrarien en el fons a través del mateix compte 413 i la seva variació s'incorporaria al municipi també a través d'aquesta.

– Creditors i deutors sorgits en el fons:

- Els creditors i deutors derivats de l'exercici de l'activitat del fons (els que si haguessin sorgit en el municipi aquest hauria registrat en els comptes 400 o 430) s'han de registrar en el fons a través dels nous comptes 420 «Creditors del fons per operacions derivades de la liquidació» i 460 «Deutors del fons per operacions derivades de la liquidació», i la seva variació s'ha d'incorporar al final de cada exercici a la comptabilitat del municipi a través d'aquests mateixos comptes (420 i 460).

- La resta de creditors i deutors sorgits en el fons s'hi han de registrar a través dels comptes previstos per a aquests en els plans de comptes locals, i la seva variació s'ha d'incorporar al final de cada exercici a la comptabilitat del municipi a través d'aquests mateixos comptes. Entre aquests creditors s'inclourien la Hisenda Pública i la Seguretat Social per les retencions practicades pel fons. Aquests creditors públics s'han de registrar en el fons a través dels comptes 475 «Hisenda Pública, creditor per diversos conceptes» i 476 «Organismes de previsió social creditors», i les seves variacions s'han d'incorporar al municipi a través d'aquests mateixos comptes (475 i 476).

La present Ordre consta d'una exposició de motius, un article, una disposició addicional, una transitòria i una final, i va acompanyada d'un annex.

A través de l'article únic s'aproven les normes a què s'ha d'ajustar la comptabilitat dels fons que es creïn a l'empara de l'article 13.4 de la Llei 7/1985, de 2 d'abril, reguladora de les bases del règim local.

Mitjançant la disposició addicional única es dicten normes per facilitar la comptabilització, en el municipi resultant de la fusió (al qual queda adscrit el fons que es creï), tant de la integració en el fons dels actius i passius del municipi com de les variacions que aquest patrimoni experimenti en el fons.

Amb la finalitat de facilitar l'adaptació dels fons i els municipis d'adscripció a les normes comptables que preveu aquesta Ordre, la disposició transitòria única preveu que els fons que s'hagin creat abans de la data d'entrada en vigor de l'Ordre, així com els municipis d'adscripció, puguin continuar aplicant les normes comptables que utilitzaven durant l'exercici en què entri en vigor l'Ordre, i han d'aplicar les normes previstes en aquesta des del primer dia de l'exercici immediat següent. La disposició transitòria considera que l'aplicació de les normes comptables que preveu l'Ordre, tant si té lloc en la data d'entrada en vigor com si es produeix en l'exercici següent, imposa un canvi de criteri comptable el tractament del qual ha de ser el que preveu la norma de reconeixement i valoració dels plans de comptes locals relativa a «Canvis en criteris i estimacions comptables i errors».

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 normes comptables aplicables a aquest tipus de fons, tant les de caràcter general com les especials.

Les normes comptables de caràcter general que han d'aplicar els fons que es creïn són les que conté la instrucció del model de comptabilitat local que apliqui el municipi al qual quedi adscrit cada fons.

Les normes comptables especials es distingeixen, en funció de les normes generals que apliqui el fons, en normes per als fons que apliquin el model normal o el simplificat de comptabilitat local i normes per als fons que apliquin el model bàsic, atès que en aquest últim model les operacions no es registren per partida doble sinó, únicament, pel mètode de partida simple.

Les normes especials per als fons que apliquin el model normal o el simplificat afecten les cinc parts dels plans de comptes locals: marc conceptual de la comptabilitat pública,

normes de reconeixement i valoració, comptes anuals, quadre de comptes i definicions i relacions comptables, i en destaquen les següents:

- Incorporació d'un nou valor, no inclòs en els criteris de valoració del marc conceptual de la comptabilitat pública, que és el «valor de liquidació» dels actius.
- Reducció dels documents que integren els comptes anuals, que es limiten a: balanç, compte del resultat economicopatrimonial i memòria.
- Memòria reduïda, en la qual s'ha d'incloure informació sobre la marxa o l'estat en què estigui la liquidació del patrimoni integrat en el fons.
- Necessitat que el fons disposi d'un inventari detallat del seu patrimoni.
- És comptedant el liquidador del fons i els comptes, juntament amb els justificants de la tresoreria i l'inventari, han d'acompanyar el compte general del municipi d'adscripció del fons.
- Creació de comptes específics per a un determinat tipus de creditors i deutors del fons.

En el model bàsic les normes especials es concreten en la necessitat que el fons disposi d'un inventari detallat del seu patrimoni i en diversos aspectes relacionats amb la formació i rendició del compte del fons.

Aquesta Ordre es dicta per donar compliment al mandat que conté l'article 13.4 de la Llei 7/1985, de 2 d'abril, reguladora de les bases del règim local, i en virtut de les competències que l'article 203.1 del text refós de la Llei reguladora les hisendes locals, aprovat pel Reial decret legislatiu 2/2004, de 5 de març, atribueix al ministre d'Hisenda (avui d'Hisenda i Funció Pública), a proposta de la Intervenció General de l'Administració de l'Estat, per al desplegament normatiu en matèria de comptabilitat de les entitats locals i els seus organismes autònoms.

En conseqüència i en ús de les facultats que atorguen els articles esmentats a aquest ministre, a proposta de la Intervenció General de l'Administració de l'Estat i d'acord amb el Consell d'Estat, disposo:

Article únic. Aprovació de les normes comptables dels fons per a la liquidació d'actius i passius.

S'aproven les normes comptables dels fons per a la liquidació d'actius i passius que preveu l'article 13.4 de la Llei 7/1985, de 2 d'abril, reguladora de les bases del règim local, que figuren a l'annex de la present Ordre.

Disposició addicional única. Normes comptables especials per al municipi al qual s'adscriu el fons per a la liquidació d'actius i passius.

1. Integració del patrimoni en el fons.

En ocasió de la integració en el fons del patrimoni a liquidar, el municipi resultant de la fusió no ha de donar de baixa en 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.

Si entre els esmentats elements patrimonials s'inclou tresoreria, el municipi ha de situar els fons en un compte bancari de la seva titularitat que s'ha d'utilitzar exclusivament per a les operacions del fons, i ha de registrar en la seva comptabilitat el moviment intern de tresoreria produït.

2. Informació a remetre pel liquidador del fons.

El liquidador ha de remetre els comptes anuals del fons, així com la documentació complementària que ha de confeccionar de conformitat amb el que disposa l'annex d'aquesta Ordre, a la intervenció o òrgan del municipi d'adscripció que tingui atribuïda la funció de comptabilitat, amb antelació suficient perquè el municipi pugui formar dins de

termini els seus propis comptes. Així mateix, ha de remetre tota la documentació que sigui necessària per portar a terme la integració de la informació del fons en la comptabilitat del municipi resultant de la fusió a què es refereix l'apartat següent.

3. Integració de la informació del fons en la comptabilitat del municipi resultant de la fusió.

A partir dels comptes anuals i resta de documentació remesa pel fons, el municipi d'adscripció ha d'efectuar els corresponents registres en la seva comptabilitat per integrar-hi la informació relativa al fons. Aquesta integració s'ha de portar a terme d'acord amb les regles següents:

En els models normal i simplificat:

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

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

– La variació experimentada pels creditors i deutors incorporats pel municipi al fons s'ha de reflectir a través dels mateixos comptes en què els tingués comptabilitzats el municipi.

– La variació experimentada pels creditors i deutors sorgits en el fons per operacions derivades de la liquidació s'ha d'incorporar a la comptabilitat del municipi resultant de la fusió a través dels comptes específics que es creïn per a això a l'annex de la present Ordre (420 «Creditors del fons per operacions derivades de la liquidació» i 460 «Deutors del fons per operacions derivades de la liquidació», o les seves divisionàries). Aquests deutors i creditors s'han d'incloure en l'estat del romanent de tresoreria entre els drets pendents de cobrament i les obligacions pendents de pagament d'operacions no pressupostàries.

– La variació experimentada pels altres creditors i deutors sorgits en el fons s'ha d'incorporar a la comptabilitat del municipi d'adscripció a través dels comptes que, de conformitat amb el pla de comptes local aplicable, els representin.

b) Durant la vigència del fons, el municipi resultant de la fusió ha de detallar a les notes de la memòria la informació relativa al fons.

c) Els comptes anuals, juntament amb la documentació complementària, del fons s'han d'adjuntar als comptes anuals del municipi.

En el model bàsic:

a) En la comptabilitat del municipi s'han de donar de baixa els drets de cobrament i els deutes integrats en el fons que aquest hagi realitzat o cancel·lat, s'han de donar d'alta els creditors i deutors sorgits en el fons que estaven pendents de pagament o cobrament i s'ha de registrar la variació de la tresoreria del fons. A aquests efectes, en el municipi d'adscripció els creditors i deutors sorgits en el fons s'han de considerar derivats d'operacions no pressupostàries.

b) Durant la vigència del fons, el municipi resultant de la fusió ha d'incloure en el seu propi compte un apartat 6. «Informació sobre el Fons per a la liquidació d'actius i passius» en el qual s'ha d'incloure el compte del fons, així com la documentació complementària que ha d'elaborar el fons d'acord amb les normes incloses a l'annex de la present Ordre.

Disposició transitòria única. *Canvis en criteris comptables.*

Els fons sense personalitat jurídica creats a l'empara de l'article 13.4 de la Llei 7/1985, de 2 d'abril, reguladora de les bases de règim local, que estaven en funcionament abans

de l'entrada en vigor d'aquesta Ordre poden adaptar la seva comptabilitat al que aquesta estableix en l'exercici en què entri en vigor l'Ordre o en el següent immediat. Els canvis i ajustos que comporti aquesta adaptació tenen la consideració de canvis de criteri comptable per imposició normativa, i s'ha d'aplicar la norma de reconeixement i valoració relativa a «Canvis en criteris i estimacions comptables i errors» del Pla general de comptabilitat pública adaptat a l'Administració local, norma 21, o del Pla de comptes local simplificat, norma 15, segons que correspongui.

El municipi resultant de la fusió ha d'ajustar la seva comptabilitat al que disposa la disposició addicional única «Normes comptables especials per al municipi al qual s'adscriu el fons per a la liquidació d'actius i passius» en el moment en què el seu fons s'adapti a les normes comptables aprovades per aquesta Ordre, i els canvis i ajustos a practicar tenen la mateixa consideració de canvis de criteri comptable per imposició normativa que preveu el paràgraf anterior.

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

Normes comptables dels fons per a la liquidació d'actius i passius (art. 13.4 Llei 7/1985, de 2 d'abril, reguladora de les bases del règim local)

Índex

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

Segona. Normes comptables especials per als fons que apliquin el model normal o el simplificat de comptabilitat local:

1. Normes especials d'aplicació del «Marc conceptual de la comptabilitat pública».
2. Normes especials d'aplicació de les «Normes de reconeixement i valoració».
3. Normes especials en relació amb els «Comptes anuals».
4. Normes especials en relació amb el «Quadre de comptes» i les «Definicions i relacions comptables».

Tercera. Normes comptables especials per als fons que apliquin el model bàsic de comptabilitat local.

Primera. *Normes comptables dels fons per a la liquidació d'actius i passius.*

Els fons per a la liquidació d'actius i passius que es creïn a l'empara de l'article 13.4 de la Llei 7/1985, de 2 d'abril, reguladora de les bases del règim local, han d'aplicar la instrucció de comptabilitat local que apliqui el municipi al qual cada un quedi adscrit, amb les particularitats que descriuen les normes següents.

Segona. *Normes comptables especials per als fons que apliquin el model normal o el simplificat de comptabilitat local.*

1. Normes especials d'aplicació del «Marc conceptual de la comptabilitat pública».

Els fons han d'aplicar el marc conceptual de la comptabilitat pública que recull la primera part dels plans de comptes locals, considerant les següents regles especials.

No és aplicable el principi comptable de gestió continuada.

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.

2. Normes especials d'aplicació de les «Normes de reconeixement i valoració».

Els fons han d'aplicar les normes de reconeixement i valoració que conté la segona part dels plans de comptes locals considerant les següents regles especials.

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 i, si s'escau, tornar el patrimoni resultant al municipi d'adscripció. Per tant, s'han d'aplicar les normes de valoració que siguin més adequades per fer-ho, i s'ha de subministrar a la memòria dels comptes anuals tota la informació significativa sobre els criteris aplicats.

Els actius i passius traspasats per l'entitat local s'han de valorar inicialment en el fons pel valor comptable pel qual estaven registrats en la comptabilitat d'aquella.

La diferència entre el valor comptable dels actius i el valor comptable dels passius traspasats per l'entitat local al fons s'ha d'imputar al compte 100. «Patrimoni».

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 ha quedat definit aquest valor a l'apartat 1 anterior), sempre que la diferència sigui significativa.

Els actius financers s'han de classificar, als efectes de la seva valoració, d'acord amb les normes generals de classificació, si bé les variacions de valor s'han d'imputar al resultat de l'exercici en el qual es produeixin.

Els creditors i deutors a curt termini, tant els que traspassi l'entitat local com els sorgits en el fons, s'han de registrar, excepte quan tinguin assignat un compte específic en el pla de comptes aplicable, en els comptes del subgrup 42 «Creditors del fons fusió» i 46 «Deutors del fons fusió», respectivament.

Les despeses i els ingressos reportats s'han de registrar en el fons a través dels comptes que corresponguin a la seva naturalesa, i no s'han de registrar ingressos ni despeses de patrimoni net.

3. Normes especials en relació amb els «Comptes anuals».

Els fons han d'aplicar les normes d'elaboració i els models de comptes anuals que conté la tercera part dels plans de comptes locals considerant les següents regles especials:

3.1 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.

3.2 Inventari inicial. El fons ha de disposar d'un inventari inicial detallat dels actius i passius que s'hi integren, en el qual han de figurar el valor comptable i el valor de liquidació inicialment assignat a cadascun dels actius i passius.

3.3 Documents que integren els comptes anuals del fons. Els comptes anuals del fons han d'estar integrats pels documents següents: balanç, compte del resultat economicopatrimonial i memòria.

3.4 Models dels comptes anuals. Els models de comptes anuals són els que inclou la tercera part del pla de comptes local, normal o simplificat, aplicable.

No obstant això, a la memòria s'ha d'indicar qualsevol altra informació no inclosa en els models que sigui necessària per permetre el coneixement de la situació i activitat del fons en l'exercici, que faciliti la comprensió dels comptes anuals objecte de presentació, amb la finalitat que aquests reflecteixin la imatge fidel del patrimoni, de la situació financera, de l'execució del pressupost i del resultat economicopatrimonial.

Els quadres que s'inclouen en el model general de memòria per reflectir tot o part de la informació que se sol·licita es declaren de formalització voluntària, i el fons pot representar la informació a què es refereixen els quadres esmentats d'una altra forma que sigui més idònia.

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 l'estat en què estigui la liquidació del patrimoni integrat en el fons.

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.

El fons no està obligat a elaborar informació sobre medi ambient, ni indicadors financers, patrimonials i pressupostaris, ni informació sobre el cost de les activitats i els indicadors de gestió.

En la nota de la memòria relativa a la informació pressupostària, s'ha d'informar de l'execució de les previsions pressupostàries de l'exercici mostrant l'import inicialment previst, les seves modificacions, l'import total previst, l'import realitzat durant l'exercici i les desviacions, absolutes i en percentatge, entre l'import realitzat i el total previst, així com les causes de les desviacions. El nivell de desagregació d'aquesta informació ha de ser el que figuri en el pressupost aprovat per al fons.

En la memòria del model normal s'ha d'incloure una nota 32 «Tresoreria i actius líquids equivalents», amb un contingut idèntic a la nota homònima de la memòria del model simplificat.

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

3.6 Documentació complementària. Als comptes anuals del fons s'ha d'unir la següent documentació complementària:

- Inventari detallat dels actius i passius del fons a fi d'exercici, amb un contingut equivalent al de l'inventari inicial.
- Justificants de la tresoreria del fons.

Als primers comptes del fons s'ha d'unir, a més, l'inventari inicial.

3.7 Comptedant. És comptedant el liquidador del fons que designi el municipi resultant de la fusió (al qual s'adscriu el fons).

3.8 Rendició del compte del fons. Els comptes anuals del fons, juntament amb la documentació complementària a què es refereix l'apartat 3.6 anterior, s'han de remetre a la intervenció o òrgan de l'entitat local que tingui atribuïda la funció de comptabilitat en el municipi d'adscripció perquè acompanyi el compte general de l'entitat local en la seva tramitació.

4. Normes especials en relació amb el «Quadre de comptes» i les «Definicions i relacions comptables».

Els fons han d'utilitzar els comptes que conté la quarta part dels plans de comptes locals amb les definicions i relacions comptables contingudes a la cinquena part i considerant les següents regles especials.

Les relacions comptables dels comptes a utilitzar pel fons per registrar les seves operacions s'han d'adaptar a la naturalesa del seu pressupost.

El fons no ha d'utilitzar els comptes dels subgrups 40 «Creditors pressupostaris» i 43 «Deutors pressupostaris»; en lloc d'això ha d'utilitzar els comptes 420 «Creditors del fons per operacions derivades de la liquidació» i 460 «Deutors del fons per operacions derivades de la liquidació» que es creïn amb aquesta Ordre.

S'afegeixen per ser utilitzats en la comptabilitat del fons i, si s'escau, també en la del municipi resultant de la fusió, els comptes següents amb la definició i els moviments comptables que s'indiquen:

- 42. «Creditors del fons fusió».
- 420. «Creditors del fons per operacions derivades de la liquidació».
- 421. «Altres creditors del fons».
- 46. «Deutors del fons fusió».
- 460. «Deutors del fons per operacions derivades de la liquidació».
- 461. «Altres deutors del fons».

En el pla de comptes normal els comptes dels subgrups 42 i 46 han de tenir el desenvolupament següent:

- 420. Creditors del fons per operacions derivades de la liquidació.
 - 4200. Operacions de gestió.
 - 4201. Altres comptes a pagar.
 - 4202. Deutes amb entitats del grup, multigrup i associades.
 - 4203. Altres deutes.
- 421. Altres creditors del fons.
 - 4210. Operacions de gestió.
 - 4211. Altres comptes a pagar.
 - 4212. Deutes amb entitats del grup, multigrup i associades.
 - 4213. Altres deutes.

- 460. Deutors del fons per operacions derivades de la liquidació.
- 4600. Operacions de gestió.
- 4601. Altres comptes a cobrar.
- 4602. Inversions financeres en entitats del grup, multigrup i associades.
- 4603. Altres inversions financeres.
- 461. Altres deutors del fons.
- 4610. Operacions de gestió.
- 4611. Altres comptes a cobrar.
- 4612. Inversions financeres en entitats del grup, multigrup i associades.
- 4613. Altres inversions financeres.

Les definicions i relacions comptables dels comptes anteriors són les següents:

- 42. Creditors del fons fusió.

Obligacions a pagar que, o bé sorgeixin com a conseqüència de les operacions derivades de l'activitat de liquidació que constitueix l'objecte del fons, o bé procedeixen de les traspasades per l'entitat local al fons.

- 420. Creditors del fons per operacions derivades de la liquidació.

En el fons ha de recollir els deutes amb tercers derivats del desenvolupament de l'activitat del fons. En el municipi resultant de la fusió aquest compte ha de recollir al final de cada exercici el saldo d'aquests deutes que quedi pendent de pagament.

En el model normal funciona a través de les seves divisionàries.

Ha de figurar en el passiu corrent del balanç del fons, a la partida C) III.1 «Creditors per operacions pressupostàries» del balanç simplificat i a la partida que correspongui al nom de la divisionària dels epígrafs C) II, C) III i C) IV del balanç normal.

Ha de figurar en el passiu corrent del balanç del municipi, a la partida C) III.2 «Altres comptes a pagar» del balanç simplificat i a la partida corresponent al nom de la divisionària dels epígrafs C) II, C) III i C) IV del balanç normal.

El seu moviment en el fons és el següent:

- a) S'ha d'abonar amb càrrec a comptes, generalment, del grup 6, «Compres i despeses per naturalesa», per les despeses efectuades.
- b) S'ha de carregar amb abonament a:

b.1) Comptes del subgrup 57 «Efectiu i actius líquids equivalents», pel pagament efectuat als creditors.

b.2) El compte que correspongui d'acord amb l'operació original, per l'anul·lació de l'operació, quan aquesta estigui pendent de pagament.

b.3) El compte 778 «Ingressos excepcionals», per l'import de les prescripcions que es produeixin.

- 421. Altres creditors del fons.

Deutes amb tercers traspasats per l'entitat local a la qual s'adscriu el fons i que aquella tingui registrats en comptes del subgrup 40 «Creditors pressupostaris», en el moment del seu traspàs.

Aquest compte només l'ha d'utilitzar el fons i en el model normal ha de funcionar a través de les seves divisionàries.

Ha de figurar en el passiu corrent del balanç del fons, a la partida C) III.2 del balanç simplificat i a la partida corresponent al nom de la divisionària dels epígrafs C) II, C) III i C) IV del balanç normal.

El seu moviment en el fons és el següent:

a) S'ha d'abonar amb càrrec al compte 100 «Patrimoni» per les obligacions traspassades per l'entitat local, en el moment de la seva incorporació al fons.

b) S'ha de carregar amb abonament a:

b.1) Comptes del subgrup 57 «Efectiu i actius líquids equivalents», pel pagament efectuat als creditors.

b.2) El compte que correspongui d'acord amb l'operació original, per l'anul·lació de l'operació, quan aquesta estigui pendent de pagament.

b.3) El compte 778 «Ingressos excepcionals», per l'import de les prescripcions que es produeixin.

46. Deutors del fons fusió.

Drets a cobrar que, o bé sorgeixin com a conseqüència de les operacions derivades de l'activitat de liquidació que constitueix l'objecte del fons, o bé procedeixin dels traspassats per l'entitat local al fons.

460. Deutors del fons per operacions derivades de la liquidació.

En el fons aquest compte ha de recollir els crèdits amb tercers derivats del desenvolupament de l'activitat del fons. En el municipi resultant de la fusió aquest compte ha de recollir al final de cada exercici el saldo d'aquests crèdits que quedi pendent de cobrament.

En el model normal funciona a través de les seves divisionàries.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç del fons, a la partida B) I.1 «Deutors per operacions pressupostàries» del balanç simplificat i a la partida corresponent al nom de la divisionària dels epígrafs B) III, B) IV i B) V del balanç normal.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç del municipi, a la partida B) I.2 «Altres comptes a cobrar» del balanç simplificat i a la partida corresponent al nom de la divisionària dels epígrafs B) III, B) IV i B) V del balanç normal.

El seu moviment en el fons és el següent:

a) S'ha de carregar per les operacions derivades del fons amb abonament als comptes que corresponguin.

b) S'ha d'abonar a càrrec de:

b.1) Comptes del subgrup 57 «Efectiu i actius líquids equivalents», pel cobrament total o parcial.

b.2) El compte que correspongui d'acord amb l'operació original, per l'anul·lació de l'operació, quan aquesta estigui pendent de cobrament.

461. Altres deutors del fons.

Crèdits amb tercers traspassats per l'entitat local a la qual s'adscriu el fons i que aquella tingui registrats en comptes del subgrup 43 «Deutors pressupostaris», en el moment del seu traspàs.

Aquest compte només l'ha d'utilitzar el fons i en el model normal ha de funcionar a través de les seves divisionàries.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç, a la partida B) I.2 «Altres comptes a cobrar» del balanç simplificat i a la partida corresponent al nom de la divisionària dels epígrafs B) III, B) IV i B) V del balanç normal.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar amb abonament al compte 100 «Patrimoni» pels drets de cobrament traspassats per l'entitat local, en el moment de la seva incorporació al fons.

b) S'ha d'abonar a càrrec de:

b.1) Comptes del subgrup 57 «Efectiu i actius líquids equivalents», pel cobrament total o parcial.

b.2) El compte que correspongui d'acord amb l'operació original, per l'anul·lació de l'operació, quan aquesta estigui pendent de cobrament.

Tercera. Normes comptables especials per als fons que apliquin el model bàsic de comptabilitat local.

1. Inventari inicial. El fons ha de disposar d'un inventari inicial detallat dels actius i passius que s'hi integrin, en el qual els actius han de figurar pel valor de liquidació assignat a cadascun d'aquests, entès aquest valor segons descriu l'apartat 1 de la norma segona anterior, i els passius han de figurar pel seu valor de reemborsament.

2. Contingut i models del compte del fons. El compte del fons es compon de les parts següents:

- Informació sobre execució pressupostària.
- Informació sobre tresoreria.
- Informació sobre les operacions no pressupostàries (de naturalesa deutora i creditora).

En la «Informació sobre execució pressupostària», s'ha d'informar de l'execució de les previsions pressupostàries de l'exercici mostrant l'import inicialment previst, les seves modificacions, l'import total previst, l'import realitzat durant l'exercici i les desviacions, absolutes i en percentatge, entre l'import realitzat i el total previst, així com les causes de les desviacions. El nivell de desagregació d'aquesta informació ha de ser el que figuri en el pressupost aprovat per al fons.

En la «Informació sobre tresoreria» la classificació dels cobraments i pagaments que figura en el model no és vinculant, com tampoc ho són els conceptes en què s'agrupen les operacions deutores i les creditors en el model d'«Informació sobre les operacions no pressupostàries». En conseqüència, els cobraments i els pagaments i les operacions no pressupostàries deutores i creditors es poden classificar de la manera que es consideri més convenient.

3. Documentació complementària. Al compte del fons s'ha d'unir la següent documentació complementària:

- Inventari detallat dels actius i passius del fons a fi d'exercici, amb un contingut equivalent al de l'inventari inicial.
- Informe sobre la marxa o l'estat en què està la liquidació del patrimoni integrat en el fons (per mostrar el resultat previsible de la liquidació), incloent-hi la fonamentació dels nous valors de liquidació dels actius que, si s'escau, es determinin.
- Justificants de la tresoreria del fons.

Als primers comptes del fons s'ha d'unir, a més, l'inventari inicial.

4. Comptedant. És comptedant el liquidador del fons que designi el municipi resultant de la fusió (al qual s'adscriu el fons).

5. Rendició del compte del fons. El compte del fons, juntament amb la documentació complementària a què es refereix l'apartat 3 anterior, s'ha de remetre a l'òrgan de l'entitat local que tingui atribuïda la funció de comptabilitat en el municipi d'adscripció perquè acompanyi el compte general de l'entitat local en la seva tramitació.