

I. DISPOSICIONES GENERALES

MINISTERIO DE HACIENDA Y FUNCIÓN PÚBLICA

12045 Orden HFP/1904/2016, de 29 de noviembre, por la que se aprueban las normas contables de los fondos para la liquidación de activos y pasivos previstos en el artículo 13.4 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local.

La Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de racionalización y sostenibilidad de la Administración local, introdujo medidas concretas para fomentar la fusión voluntaria de municipios y entre ellas incluyó la posibilidad de crear un fondo sin personalidad jurídica, que quedaría adscrito al municipio resultante de la fusión, para liquidar los activos y pasivos que en él se integraran, cuando uno de los municipios fusionados estuviera en situación de déficit.

Dicha posibilidad se incorporó a través de la modificación del artículo 13 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las bases del régimen local, en cuyo apartado 4 se puede leer lo siguiente:

«e) si uno de los municipios fusionados estuviera en situación de déficit se podrán integrar, por acuerdo de los municipios fusionados, las obligaciones, bienes y derechos patrimoniales que se consideren liquidables en un fondo, sin personalidad jurídica y con contabilidad separada, adscrito al nuevo municipio, que designará un liquidador al que le corresponderá la liquidación de este fondo. Esta liquidación deberá llevarse a cabo durante los cinco años siguientes desde la adopción del convenio de fusión, sin perjuicio de los posibles derechos que puedan corresponder a los acreedores. La aprobación de las normas a las que tendrá que ajustarse la contabilidad del fondo corresponderá al Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas, a propuesta de la Intervención General de la Administración del Estado.»

La adaptación a la mayor o menor complejidad de las entidades locales viene siendo una constante en la elaboración de sus normas contables y prueba de ello es que en la Administración local conviven tres modelos contables: el normal (para las entidades de mayor dimensión), el simplificado (para las entidades pequeñas) y el básico (para las entidades muy pequeñas).

Por ello, en la elaboración de las normas contables aplicables a los fondos citados se han tomado en consideración dos premisas, por un lado, la conservación de las normas contables de carácter general aprobadas para las entidades locales (contenidas en las Instrucciones de los modelos normal, simplificado y básico de contabilidad local) y, por otro lado, la conveniencia de dotar a los fondos de unas normas contables lo más sencillas posible, teniendo en cuenta: el carácter específico de su actividad (liquidar un patrimonio en un plazo máximo de cinco años) y el reducido tamaño de los pocos municipios hasta ahora fusionados.

Las consideraciones anteriores conducen a que las normas a las que deberá ajustarse la contabilidad de los fondos para la liquidación de activos y pasivos que se creen en virtud de lo dispuesto en el artículo 13.4 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las bases del régimen local, sean las mismas normas contables que aplique el municipio al que quede adscrito cada fondo, con algunas particularidades derivadas del contexto de liquidación (y no de gestión continuada en el que se desenvuelven estos fondos) y teniendo en cuenta la existencia de una regulación contable específica para los fondos carentes de personalidad jurídica cuya dotación se efectúe mayoritariamente desde los Presupuestos Generales del Estado (Resolución de 1 de julio de 2011, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se aprueban las normas contables relativas a los fondos carentes de personalidad

jurídica a que se refiere el apartado 2 del artículo 2 de la Ley General Presupuestaria y al registro de las operaciones de tales fondos en las entidades aportantes del sector público administrativo).

Los Planes Generales de Contabilidad Pública adaptados a la Administración local, en su marco conceptual de la contabilidad pública, definen el principio contable de gestión continuada en los siguientes términos: «Se presumirá, salvo prueba en contrario, que continúa la actividad de la entidad por tiempo indefinido. Por tanto, la aplicación de los presentes principios no irá encaminada a determinar el valor liquidativo del patrimonio». Y dado que el objetivo de los fondos que se creen en virtud del artículo 13.4 de la Ley 7/1985, es liquidarse, realizando los activos y cancelando las deudas que se integren en él y, en su caso, devolviendo al municipio de adscripción el patrimonio resultante, el citado principio no les resulta aplicable, y esta no aplicación del principio contable público de gestión continuada hace necesario el establecimiento de criterios contables particulares que tomen en consideración dicha circunstancia.

En definitiva, los fondos que se creen deberán aplicar la Instrucción del modelo de contabilidad local que aplique el municipio al que quede adscrito cada uno, con las particularidades (normas especiales) que se especifican en la presente Orden. Y si, durante la vida del fondo, el municipio de adscripción cambiara de modelo contable, cambiaría de igual manera el modelo contable a aplicar por el fondo.

El ejercicio contable será el previsto en las normas generales.

En el escenario de liquidación forzada de un patrimonio en el que actúa el fondo, la valoración de los elementos patrimoniales está dirigida a mostrar la imagen fiel de las operaciones tendentes a realizar el activo, cancelar las deudas y, en su caso, reintegrar el patrimonio obtenido a la entidad resultante de la fusión. Y a ese objetivo de imagen fiel contribuye el «valor de liquidación» de los activos, entendido como aquel importe que se podría obtener, en las circunstancias específicas en las que se encuentre el fondo, por su venta u otra forma de disposición minorado en los costes necesarios para llevarla a cabo.

Puede que el «valor de liquidación» sea equivalente al valor razonable menos los costes de venta, pero cabe esperar que el valor de liquidación difiera del valor razonable menos los costes de venta por la propia situación de transacción forzada a la que se enfrenta el fondo.

Por lo que se refiere a la valoración inicial en el fondo de los elementos patrimoniales recibidos, se sigue el criterio de registrarlos por el mismo valor por el que figuren en la contabilidad del municipio de adscripción, y no por su valor de liquidación, pues dichos elementos continúan en el ámbito de la entidad local. Además, dicho criterio facilita el registro en la contabilidad del municipio de adscripción de las variaciones experimentadas por aquellos elementos como consecuencia de la actividad del fondo.

El reconocimiento de los ingresos y gastos en los que incurra el fondo se efectuará aplicando el principio de devengo y las normas de reconocimiento y valoración contenidas en el marco conceptual de la contabilidad pública.

Las cuentas anuales serán muy sencillas dada la actividad propia del fondo (liquidar un patrimonio).

Para la clasificación de los activos y pasivos en el Balance del fondo se han valorado distintas alternativas:

- Aplicar las normas generales de clasificación de los activos y pasivos en el Balance.
- Que los activos y pasivos integrados en el fondo se mostrasen como activos y pasivos corrientes en todo caso.
- Abandonar la presentación «corriente» y «no corriente» para mostrar todos los activos en función de su grado de liquidez y los pasivos atendiendo al orden de prelación en el cobro por los acreedores.

Sin perjuicio de que cualquiera de las alternativas anteriores podría considerarse adecuada, finalmente se han descartado la segunda y la tercera y, en consecuencia, todos

los activos y pasivos integrados en el fondo se clasificarán con arreglo a las normas generales de clasificación.

En la elección de la alternativa se ha valorado que la elegida presentaba mayor simplicidad, al permitir la utilización del modelo normalizado de Balance y facilitar con ello la incorporación del patrimonio del fondo a la contabilidad del municipio resultante de la fusión.

El Estado de cambios en el patrimonio neto se elimina pues los cambios van a producirse, básicamente, como consecuencia del resultado del ejercicio o de modificaciones del resultado de ejercicios anteriores en caso de errores.

El Estado de flujos de efectivo también se elimina (en el modelo normal, que es el único que incluye esta cuenta anual), y esta eliminación responde a la ausencia de valor informativo dado que habría una única categoría de flujos al derivar todos ellos de las operaciones de gestión del fondo. En su lugar, se ha incluido en la Memoria una Nota adicional (nº 32) para informar de la situación y movimientos de todas y cada una de las cajas y cuentas bancarias del fondo, que serán de titularidad municipal, idéntica a la prevista en la Memoria del modelo simplificado de contabilidad local.

El modelo de Memoria experimenta una simplificación muy importante no sólo en su contenido, dada la actividad propia del fondo, sino también en su formato, al declararse que los cuadros que se incluyen en el modelo general de Memoria serán de utilización voluntaria, con el fin de que el fondo pueda representar la información correspondiente en la forma que estime más conveniente para reflejar la imagen fiel.

La contabilidad del fondo deberá facilitar información acerca de la ejecución de su presupuesto y dicha información se incluirá en la Memoria de los modelos normal y simplificado y en la parte correspondiente a la Información sobre ejecución presupuestaria de la Cuenta de la entidad local en el modelo básico. No obstante, en el caso de que el fondo tuviera un presupuesto de carácter limitativo (presupuesto administrativo), se aplicarían todas las normas contables vinculadas a este tipo de presupuesto y, en consecuencia, el fondo debería elaborar la información presupuestaria que se incluye en el modelo de cuentas anuales de los modelos normal y simplificado de contabilidad y en el modelo de la cuenta de la entidad local del modelo básico.

Las relaciones contables de las cuentas a utilizar por el fondo para el registro de sus operaciones se adaptarán al tipo de presupuesto que tenga.

Será cuentadante el liquidador del fondo y las cuentas, junto con los justificantes de su tesorería y el inventario detallado del patrimonio, se acompañarán a la Cuenta General del municipio de adscripción del fondo.

En relación con las normas contables que deberá aplicar el municipio resultante de la fusión para contabilizar la integración en el fondo del patrimonio a liquidar, se han considerado dos alternativas:

1.ª) Que con dicha integración patrimonial el municipio se convirtiera en partícipe en el patrimonio neto del fondo y, en consecuencia, reconociera un activo financiero cuyo importe vendría dado por el exceso de valor de los activos sobre los pasivos integrados en el fondo.

2.ª) Que el patrimonio asignado al fondo permaneciera en la contabilidad municipal y fuera actualizándose como consecuencia de la actividad del fondo.

Finalmente, se ha impuesto la alternativa segunda teniendo en cuenta la carencia de personalidad jurídica del fondo y su propia actividad (liquidar un patrimonio), y atendiendo a criterios de mayor simplicidad.

Con ello la contabilidad del fondo se configura como una contabilidad separada de la contabilidad del municipio al que quede adscrito, de modo que la contabilidad de las operaciones del fondo se llevará en el propio fondo y al final de cada ejercicio se actualizará el patrimonio del municipio incorporando a su contabilidad las variaciones experimentadas como consecuencia de la actividad del fondo.

Con el fin de clasificar adecuadamente los acreedores y deudores en la contabilidad del fondo y de facilitar la actualización del patrimonio municipal por lo que a dichos acreedores y deudores se refiere, se distinguen los siguientes tipos:

- Acreedores y deudores traspasados por el municipio al fondo:
 - Los acreedores y deudores traspasados al fondo que el municipio tuviera registrados en las cuentas de acreedores y deudores presupuestarios (400, 401, 430 o 431) se registrarán en el fondo a través de las nuevas cuentas 421 «Otros acreedores del fondo» y 461 «Otros deudores del fondo», y su variación se incorporará al final de cada ejercicio a la contabilidad del municipio a través de las cuentas en las que estén registrados (400, 401, 430 o 431).
 - Los acreedores y deudores traspasados al fondo que el municipio tuviera registrados en cuentas distintas de la 400, 401, 430 o 431 se registrarán en el fondo a través de las mismas cuentas en que los tenga registrados el municipio, y su variación se incorporará al final de cada ejercicio a la contabilidad del municipio a través de esas mismas cuentas. Entre estos acreedores se incluirían aquellos que al tiempo de traspasarse al fondo se encontraran pendientes de aplicar al presupuesto municipal de gastos. Dichos acreedores, que tendría registrados el municipio en la cuenta 413 «Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto», se registrarían en el fondo a través de la misma cuenta 413 y su variación se incorporaría al municipio también a través de ella.
- Acreedores y deudores surgidos en el fondo:
 - Los acreedores y deudores derivados del desarrollo de la actividad del fondo (aquellos que de haber surgido en el municipio éste habría registrado en las cuentas 400 o 430) se registrarán en el fondo a través de las nuevas cuentas 420 «Acreedores del fondo por operaciones derivadas de la liquidación» y 460 «Deudores del fondo por operaciones derivadas de la liquidación», y su variación se incorporará al final de cada ejercicio a la contabilidad del municipio a través de esas mismas cuentas (420 y 460).
 - Los demás acreedores y deudores surgidos en el fondo se registrarán en éste a través de las cuentas previstas para ellos en los Planes de Cuentas Locales, y su variación se incorporará al final de cada ejercicio a la contabilidad del municipio a través de esas mismas cuentas. Entre estos acreedores se encontrarían la Hacienda Pública y la Seguridad Social por las retenciones practicadas por el fondo. Estos acreedores públicos se registrarán en el fondo a través de las cuentas 475 «Hacienda Pública, acreedor por diversos conceptos» y 476 «Organismos de Previsión Social acreedores», y sus variaciones se incorporarán al municipio a través de estas mismas cuentas (475 y 476).

La presente Orden consta de una exposición de motivos, un artículo, una disposición adicional, una transitoria y una final, y va acompañada de un anexo.

A través del artículo único se aprueban las normas a que deberá ajustarse la contabilidad de los fondos que se creen al amparo del artículo 13.4 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las bases del régimen local.

Mediante la disposición adicional única se dictan normas para facilitar la contabilización, en el municipio resultante de la fusión (al que quedará adscrito el fondo que se cree), tanto de la integración en el fondo de los activos y pasivos del municipio como de las variaciones que dicho patrimonio experimente en el fondo.

Con el fin de facilitar la adaptación de los fondos y los municipios de adscripción a las normas contables previstas en esta Orden, la disposición transitoria única prevé que los fondos que se hubieran creado con anterioridad a la fecha de entrada en vigor de la Orden, así como los municipios de adscripción, puedan continuar aplicando las normas contables que vinieran utilizando durante el ejercicio en que entre en vigor la Orden, debiendo aplicar las normas previstas en ésta desde el primer día del ejercicio inmediato siguiente. La disposición transitoria considera que la aplicación de las normas contables previstas en la Orden, tanto si tiene lugar en la fecha de entrada en

vigor como si se produce en el ejercicio siguiente, impone un cambio de criterio contable cuyo tratamiento será el previsto en la norma de reconocimiento y valoración de los Planes de Cuentas Locales relativa a «Cambios en criterios y estimaciones contables y errores».

La disposición final única fija la entrada en vigor de la presente Orden el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial del Estado.

Por último, el anexo incluye las normas contables aplicables a este tipo de fondos, tanto las de carácter general como las especiales.

Las normas contables de carácter general que deberán aplicar los fondos que se creen son las contenidas en la Instrucción del modelo de contabilidad local que aplique el municipio al que quede adscrito cada fondo.

Las normas contables especiales se distinguen, en función de las normas generales que aplique el fondo, en normas para los fondos que apliquen el modelo normal o el simplificado de contabilidad local y normas para los fondos que apliquen el modelo básico, dado que en este último modelo las operaciones no se registran por partida doble sino, únicamente, por el método de partida simple.

Las normas especiales para los fondos que apliquen el modelo normal o el simplificado afectan a las cinco partes de los Planes de Cuentas Locales: Marco conceptual de la contabilidad pública, Normas de reconocimiento y valoración, Cuentas anuales, Cuadro de Cuentas y Definiciones y relaciones contables, destacando las siguientes:

- Incorporación de un nuevo valor, no incluido en los Criterios de valoración del marco conceptual de la contabilidad pública, que es el «valor de liquidación» de los activos.
- Reducción de los documentos que integran las cuentas anuales, limitándose a: Balance, Cuenta del resultado económico-patrimonial y Memoria.
- Memoria reducida, en la que se incluirá información acerca de la marcha o estado en que se encuentre la liquidación del patrimonio integrado en el fondo.
- Necesidad de que el fondo disponga de un Inventario detallado de su patrimonio.
- Será cuentadante el liquidador del fondo y las cuentas, junto con los justificantes de la tesorería y el inventario, acompañarán a la Cuenta General del municipio de adscripción del fondo.
- Creación de cuentas específicas para cierto tipo de acreedores y deudores del fondo.

En el modelo básico las normas especiales se concretan en la necesidad de que el fondo disponga de un Inventario detallado de su patrimonio y en diversos aspectos relacionados con la formación y rendición de la Cuenta del fondo.

La presente Orden se dicta para dar cumplimiento al mandato contenido en el artículo 13.4 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las bases del régimen local y en virtud de las competencias que el artículo 203.1 del Texto Refundido de la Ley reguladora las Haciendas locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, atribuye al Ministro de Hacienda (hoy de Hacienda y Función Pública), a propuesta de la Intervención General de la Administración del Estado, para el desarrollo normativo en materia de contabilidad de las entidades locales y sus organismos autónomos.

En consecuencia y en uso de las facultades que a este Ministro otorgan dichos artículos, a propuesta de la Intervención General de la Administración del Estado y de acuerdo con el Consejo de Estado, dispongo:

Artículo único. *Aprobación de las normas contables de los fondos para la liquidación de activos y pasivos.*

Se aprueban las normas contables de los fondos para la liquidación de activos y pasivos previstos en el artículo 13.4 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las bases del régimen local, que figuran en el Anexo de la presente Orden.

Disposición adicional única. *Normas contables especiales para el municipio al que se adscriba el fondo para la liquidación de activos y pasivos.*

1. Integración del patrimonio en el fondo.

Con ocasión de la integración en el fondo del patrimonio a liquidar, el municipio resultante de la fusión no dará de baja en su contabilidad los activos y pasivos integrados. Estos elementos patrimoniales continuarán figurando por su valor contable y serán objeto de la reclasificación que proceda tomando en consideración el objetivo del fondo que es realizar los activos y cancelar las deudas que se integren en él.

Si entre dichos elementos patrimoniales se incluyera tesorería, el municipio situará los fondos en una cuenta bancaria de su titularidad que se utilizará exclusivamente para las operaciones del fondo, registrando en su contabilidad el movimiento interno de tesorería producido.

2. Información a remitir por el liquidador del fondo.

El liquidador remitirá las cuentas anuales del fondo, así como la documentación complementaria que debe confeccionar de conformidad con lo dispuesto en el Anexo de esta Orden, a la Intervención u órgano del municipio de adscripción que tenga atribuida la función de contabilidad, con antelación suficiente para que el municipio pueda formar en plazo sus propias cuentas. Asimismo remitirá cuanta documentación sea precisa para llevar a cabo la integración de la información del fondo en la contabilidad del municipio resultante de la fusión a que se refiere el apartado siguiente.

3. Integración de la información del fondo en la contabilidad del municipio resultante de la fusión.

A partir de las cuentas anuales y resto de documentación remitida por el fondo el municipio de adscripción realizará los correspondientes registros en su contabilidad para integrar en ésta la información relativa al fondo. Dicha integración se llevará a cabo de acuerdo con las siguientes reglas:

En los modelos Normal y Simplificado:

a) La variación experimentada por el patrimonio del fondo se incorporará a la contabilidad del municipio dando de baja aquellos activos y pasivos integrados en el fondo que éste hubiera realizado o cancelado, corrigiendo, en su caso, el valor de los activos y pasivos integrados en el fondo que permanezcan en él, dando de alta los acreedores y deudores surgidos en el fondo que estuvieran pendientes de pago o cobro y registrando los gastos e ingresos derivados de la gestión del fondo así como la variación de su tesorería.

En particular, por lo que se refiere a los acreedores y deudores del fondo:

– La variación experimentada por los acreedores y deudores incorporados por el municipio al fondo se reflejará a través de las mismas cuentas en que los tuviera contabilizados el municipio.

– La variación experimentada por los acreedores y deudores surgidos en el fondo por operaciones derivadas de la liquidación se incorporará a la contabilidad del municipio resultante de la fusión a través de las cuentas específicas que se crean para ello en el Anexo de la presente Orden (420 «Acreedores del fondo por operaciones derivadas de la liquidación» y 460 «Deudores del fondo por operaciones derivadas de la liquidación», o sus divisionarias). Estos deudores y acreedores se incluirán en el estado del remanente de tesorería entre los derechos pendientes de cobro y las obligaciones pendientes de pago de operaciones no presupuestarias.

– La variación experimentada por los demás acreedores y deudores surgidos en el fondo deberá incorporarse a la contabilidad del municipio de adscripción a través de las cuentas que, de conformidad con el Plan de Cuentas Local aplicable, los representen.

b) Durante la vigencia del fondo, el municipio resultante de la fusión detallará en las Notas de la Memoria la información relativa al fondo.

c) Las cuentas anuales, junto con la documentación complementaria, del fondo se acompañarán a las cuentas anuales del municipio.

En el modelo Básico:

a) En la contabilidad del municipio se darán de baja los derechos de cobro y las deudas integrados en el fondo que éste hubiera realizado o cancelado, se darán de alta los acreedores y deudores surgidos en el fondo que estuvieran pendientes de pago o cobro y se registrará la variación de la tesorería del fondo. A estos efectos, en el municipio de adscripción los acreedores y deudores surgidos en el fondo se considerarán derivados de operaciones no presupuestarias.

b) Durante la vigencia del fondo, el municipio resultante de la fusión incluirá en su propia Cuenta un apartado 6. «Información sobre el Fondo para la liquidación de activos y pasivos» en el que se incluirá la Cuenta del fondo así como la documentación complementaria que debe elaborar el fondo de acuerdo con las normas incluidas en el Anexo de la presente Orden.

Disposición transitoria única. *Cambios en criterios contables.*

Los fondos sin personalidad jurídica creados al amparo del artículo 13.4 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases de Régimen Local, que estuvieran en funcionamiento antes de la entrada en vigor de esta Orden podrán adaptar su contabilidad a lo establecido en la misma en el ejercicio en que entre en vigor la Orden o en el inmediato siguiente. Los cambios y ajustes que comporte esta adaptación tendrán la consideración de cambios de criterio contable por imposición normativa, debiendo aplicar la norma de reconocimiento y valoración relativa a «Cambios en criterios y estimaciones contables y errores» del Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración Local, norma 21, o del Plan de Cuentas Local Simplificado, norma 15, según corresponda.

El municipio resultante de la fusión ajustará su contabilidad a lo dispuesto en la disposición adicional única «Normas contables especiales para el municipio al que se adscriba el fondo para la liquidación de activos y pasivos» en el momento en que su fondo se adapte a las normas contables aprobadas por esta Orden, y los cambios y ajustes a practicar tendrán la misma consideración de cambios de criterio contable por imposición normativa prevista en el párrafo anterior.

Disposición final única. *Entrada en vigor.*

La presente Orden entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial del Estado.

Madrid, 29 de noviembre de 2016.–El Ministro de Hacienda y Función Pública, Cristóbal Montoro Romero.

ANEXO

Normas contables de los fondos para la liquidación de activos y pasivos (art. 13.4 Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las bases del régimen local)

Índice

Primera. Normas contables de los fondos para la liquidación de activos y pasivos.

Segunda. Normas contables especiales para los fondos que apliquen el modelo normal o el simplificado de contabilidad local:

1. Normas especiales de aplicación del «Marco conceptual de la contabilidad pública».
2. Normas especiales de aplicación de las «Normas de reconocimiento y valoración».
3. Normas especiales en relación con las «Cuentas anuales».
4. Normas especiales en relación con el «Cuadro de Cuentas» y las «Definiciones y relaciones contables».

Tercera. Normas contables especiales para los fondos que apliquen el modelo básico de contabilidad local.

Primera. *Normas contables de los fondos para la liquidación de activos y pasivos.*

Los fondos para la liquidación de activos y pasivos que se creen al amparo del artículo 13.4 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las bases del régimen local, aplicarán la Instrucción de contabilidad local que aplique el municipio al que cada uno quede adscrito, con las particularidades que se describen en las normas siguientes.

Segunda. *Normas contables especiales para los fondos que apliquen el modelo normal o el simplificado de contabilidad local.*

1. Normas especiales de aplicación del «Marco conceptual de la contabilidad pública».

Los fondos aplicarán el Marco conceptual de la contabilidad pública recogido en la primera parte de los Planes de Cuentas Locales, considerando las siguientes reglas especiales.

No será de aplicación el principio contable de gestión continuada.

Se añade un nuevo criterio de valoración para los activos: el «valor de liquidación», que se define como aquel importe que se podría obtener, en las circunstancias específicas en las que se encuentre el fondo, por su venta u otra forma de disposición, minorado en los costes necesarios para llevarla a cabo.

2. Normas especiales de aplicación de las «Normas de reconocimiento y valoración».

Los fondos aplicarán las normas de reconocimiento y valoración contenidas en la segunda parte de los Planes de Cuentas Locales considerando las siguientes reglas especiales.

La valoración de los elementos patrimoniales estará dirigida a mostrar la imagen fiel de las operaciones tendentes a realizar el activo y cancelar las deudas y, en su caso, devolver el patrimonio resultante al municipio de adscripción. Por tanto, se aplicarán las normas de valoración que resulten más adecuadas para ello, debiendo suministrar en la Memoria de las cuentas anuales toda la información significativa sobre los criterios aplicados.

Los activos y pasivos traspasados por la entidad local se valorarán inicialmente en el fondo por el valor contable por el que estuvieren registrados en la contabilidad de aquella.

La diferencia entre el valor contable de los activos y el valor contable de los pasivos traspasados por la entidad local al fondo se imputará a la cuenta 100. «Patrimonio».

El deterioro del valor de los activos se determinará por la cantidad que exceda el valor contable de los mismos a su valor de liquidación (tal y como ha quedado definido este valor en el apartado 1 anterior), siempre que la diferencia sea significativa.

Los activos financieros se clasificarán, a efectos de su valoración, de acuerdo con las normas generales de clasificación, si bien, las variaciones de valor se imputarán al resultado del ejercicio en el que se produzcan.

Los acreedores y deudores a corto plazo, tanto los que se traspasen por la entidad local como los surgidos en el fondo, se registrarán, salvo cuando tengan asignada cuenta específica en el Plan de Cuentas aplicable, en las cuentas del subgrupo 42 «Acreedores del fondo fusión» y 46 «Deudores del fondo fusión», respectivamente.

Los gastos e ingresos devengados se registrarán en el fondo a través de las cuentas que correspondan a su naturaleza, no registrándose ingresos ni gastos de patrimonio neto.

3. Normas especiales en relación con las «Cuentas anuales».

Los fondos aplicarán las normas de elaboración y los modelos de cuentas anuales contenidos en la tercera parte de los Planes de Cuentas Locales considerando las siguientes reglas especiales:

3.1 Imagen fiel. Las cuentas anuales del fondo deberán redactarse con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados del fondo en la situación de «liquidación» en que se encuentra.

3.2 Inventario inicial. El fondo dispondrá de un Inventario inicial detallado de los activos y pasivos integrados en él, en el que deberá figurar el valor contable y el valor de liquidación inicialmente asignado a cada uno de los activos y pasivos.

3.3 Documentos que integran las cuentas anuales del fondo. Las cuentas anuales del fondo estarán integradas por los siguientes documentos: Balance, Cuenta del resultado económico-patrimonial y Memoria.

3.4 Modelos de las cuentas anuales. Los modelos de cuentas anuales serán los incluidos en la Tercera parte del Plan de Cuentas local, normal o simplificado, aplicable.

No obstante, en la Memoria deberá indicarse cualquier otra información no incluida en los modelos que sea necesaria para permitir el conocimiento de la situación y actividad del fondo en el ejercicio, facilitando la comprensión de las cuentas anuales objeto de presentación, con el fin de que las mismas reflejen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de la ejecución del presupuesto y del resultado económico-patrimonial.

Los cuadros que se incluyen en el modelo general de Memoria para reflejar todo o parte de la información que se solicita se declaran de cumplimentación voluntaria, pudiendo el fondo representar la información a que se refieren dichos cuadros de otra forma que resulte más idónea.

En la nota 1 de la Memoria, relativa a la Organización y actividad del fondo, se incluirá en todo caso información de la marcha o estado en que se encuentre la liquidación del patrimonio integrado en el fondo.

En la nota 2 de la Memoria, relativa a las bases de presentación de las cuentas, se indicará expresamente que las cuentas se han elaborado aplicando la presente Orden.

El fondo no estará obligado a elaborar información sobre medio ambiente, ni indicadores financieros, patrimoniales y presupuestarios, ni información sobre el coste de las actividades e indicadores de gestión.

En la nota de la Memoria relativa a la información presupuestaria, se informará de la ejecución de las previsiones presupuestarias del ejercicio mostrando el importe inicialmente previsto, sus modificaciones, el importe total previsto, el importe realizado durante el ejercicio y las desviaciones, absolutas y en porcentaje, entre el importe realizado y el total previsto, así como las causas de las desviaciones. El nivel de desagregación de esta información será el que figure en el presupuesto aprobado para el fondo.

En la Memoria del modelo normal se incluirá una nota 32 «Tesorería y activos líquidos equivalentes», con un contenido idéntico a la nota homónima de la Memoria del modelo simplificado.

3.5 Información comparativa. En las primeras cuentas anuales del fondo no figurarán los importes correspondientes al ejercicio anterior.

3.6 Documentación complementaria. A las cuentas anuales del fondo se unirá la siguiente documentación complementaria:

- Inventario detallado de los activos y pasivos del fondo a fin de ejercicio, con un contenido equivalente al del Inventario inicial.
- Justificantes de la tesorería del fondo.

A las primeras cuentas del fondo se unirá, además, el Inventario inicial.

3.7 Cuentadante. Será cuentadante el liquidador del fondo que designe el municipio resultante de la fusión (al que se adscribe el fondo).

3.8 Rendición de la Cuenta del fondo. Las cuentas anuales del fondo, junto con la documentación complementaria a que se refiere el apartado 3.6 anterior, se remitirán a la Intervención u órgano de la entidad local que tenga atribuida la función de contabilidad en el municipio de adscripción para que acompañe a la Cuenta General de la entidad local en su tramitación.

4. Normas especiales en relación con el «Cuadro de Cuentas» y las «Definiciones y relaciones contables».

Los fondos utilizarán las cuentas contenidas en la cuarta parte de los Planes de Cuentas Locales con las definiciones y relaciones contables contenidas en la quinta parte y considerando las siguientes reglas especiales.

Las relaciones contables de las cuentas a utilizar por el fondo para el registro de sus operaciones se adaptarán a la naturaleza de su presupuesto.

El fondo no utilizará las cuentas de los subgrupos 40 «Acreedores presupuestarios» y 43 «Deudores presupuestarios»; en su lugar utilizará las cuentas 420 «Acreedores del fondo por operaciones derivadas de la liquidación» y 460 «Deudores del fondo por operaciones derivadas de la liquidación» que se crean con esta Orden.

Se añaden para ser utilizadas en la contabilidad del fondo y, en su caso, también en la del municipio resultante de la fusión, las cuentas siguientes con la definición y movimientos contables que se indican:

- 42. «Acreedores del fondo fusión».
- 420. «Acreedores del fondo por operaciones derivadas de la liquidación».
- 421. «Otros acreedores del fondo».
- 46. «Deudores del fondo fusión»
- 460. «Deudores del fondo por operaciones derivadas de la liquidación».
- 461. «Otros deudores del fondo».

En el Plan de Cuentas normal las cuentas de los subgrupos 42 y 46 tendrán el siguiente desarrollo:

- 420. Acreedores del fondo por operaciones derivadas de la liquidación.
 - 4200. Operaciones de gestión.
 - 4201. Otras cuentas a pagar.
 - 4202. Deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 4203. Otras deudas.

- 421. Otros acreedores del fondo.
 - 4210. Operaciones de gestión.
 - 4211. Otras cuentas a pagar.
 - 4212. Deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 4213. Otras deudas.
- 460. Deudores del fondo por operaciones derivadas de la liquidación.
 - 4600. Operaciones de gestión.
 - 4601. Otras cuentas a cobrar.
 - 4602. Inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 4603. Otras inversiones financieras.
- 461. Otros deudores del fondo.
 - 4610. Operaciones de gestión.
 - 4611. Otras cuentas a cobrar.
 - 4612. Inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 4613. Otras inversiones financieras.

Las definiciones y relaciones contables de las cuentas anteriores son las siguientes:

- 42. Acreedores del fondo fusión.

Obligaciones a pagar que, o bien surjan como consecuencia de las operaciones derivadas de la actividad de liquidación que constituye el objeto del fondo, o bien, procedan de las traspasadas por la entidad local al fondo.

- 420. Acreedores del fondo por operaciones derivadas de la liquidación.

En el fondo recogerá las deudas con terceros derivadas del desarrollo de la actividad del fondo. En el municipio resultante de la fusión esta cuenta recogerá al final de cada ejercicio el saldo que de dichas deudas quede pendiente de pago.

En el modelo normal funcionará a través de sus divisionarias.

Figurará en el pasivo corriente del balance del fondo, en la partida C)III.1 «Acreedores por operaciones presupuestarias» del balance simplificado y en la partida que corresponda al nombre de la divisionaria de los epígrafes C)II, C)III y C)IV del balance normal.

Figurará en el pasivo corriente del balance del municipio, en la partida C)III.2 «Otras cuentas a pagar» del balance simplificado y en la partida correspondiente al nombre de la divisionaria de los epígrafes C)II, C)III y C)IV del balance normal.

Su movimiento en el fondo es el siguiente:

- a) Se abonará con cargo a cuentas, generalmente, del grupo 6, «Compras y gastos por naturaleza», por los gastos realizados.
- b) Se cargará con abono a:
 - b.1) Cuentas del subgrupo 57 «Efectivo y activos líquidos equivalentes», por el pago realizado a los acreedores.
 - b.2) La cuenta que corresponda de acuerdo con la operación original, por la anulación de la operación, cuando ésta se encontrara pendiente de pago.
 - b.3) La cuenta 778 «Ingresos excepcionales», por el importe de las prescripciones que se produzcan.

- 421. Otros acreedores del fondo.

Deudas con terceros traspasadas por la entidad local a la que se adscribe el fondo y que aquélla tenga registrados en cuentas del subgrupo 40 «Acreedores presupuestarios», en el momento de su traspaso.

Esta cuenta sólo se utilizará por el fondo y en el modelo normal funcionará a través de sus divisionarias.

Figurará en el pasivo corriente del balance del fondo, en la partida C)III.2 del balance simplificado y en la partida correspondiente al nombre de la divisionaria de los epígrafes C)II, C)III y C)IV del balance normal.

Su movimiento en el fondo es el siguiente:

a) Se abonará con cargo a la cuenta 100 «Patrimonio» por las obligaciones traspasadas por la entidad local, en el momento de su incorporación al fondo.

b) Se cargará con abono a:

b.1) Cuentas del subgrupo 57 «Efectivo y activos líquidos equivalentes», por el pago realizado a los acreedores.

b.2) La cuenta que corresponda de acuerdo con la operación original, por la anulación de la operación, cuando ésta se encontrara pendiente de pago.

b.3) La cuenta 778 «Ingresos excepcionales», por el importe de las prescripciones que se produzcan.

46. Deudores del fondo fusión.

Derechos a cobrar que, o bien surjan como consecuencia de las operaciones derivadas de la actividad de liquidación que constituye el objeto del fondo, o bien procedan de los traspasados por la entidad local al fondo.

460. Deudores del fondo por operaciones derivadas de la liquidación.

En el fondo esta cuenta recogerá los créditos con terceros derivados del desarrollo de la actividad del fondo. En el municipio resultante de la fusión esta cuenta recogerá al final de cada ejercicio el saldo que de dichos créditos quede pendiente de cobro.

En el modelo normal funcionará a través de sus divisionarias.

Figurará en el activo corriente del balance del fondo, en la partida B)I.1 «Deudores por operaciones presupuestarias» del balance simplificado y en la partida correspondiente al nombre de la divisionaria de los epígrafes B)III, B)IV y B)V del balance normal.

Figurará en el activo corriente del balance del municipio, en la partida B)I.2 «Otras cuentas a cobrar» del balance simplificado y en la partida correspondiente al nombre de la divisionaria de los epígrafes B)III, B)IV y B)V del balance normal.

Su movimiento en el fondo es el siguiente:

a) Se cargará por las operaciones derivadas del fondo con abono a las cuentas que correspondan.

b) Se abonará con cargo a:

b.1) Cuentas del subgrupo 57 «Efectivo y activos líquidos equivalentes», por el cobro total o parcial.

b.2) La cuenta que corresponda de acuerdo con la operación original, por la anulación de la operación, cuando ésta se encontrara pendiente de cobro.

461. Otros deudores del fondo.

Créditos con terceros traspasados por la entidad local a la que se adscribe el fondo y que aquélla tenga registrados en cuentas del subgrupo 43 «Deudores presupuestarios», en el momento de su traspaso.

Esta cuenta sólo se utilizará por el fondo y en el modelo normal funcionará a través de sus divisionarias.

Figurará en el activo corriente del balance, en la partida B)I.2 «Otras cuentas a cobrar» del balance simplificado y en la partida correspondiente al nombre de la divisionaria de los epígrafes B)III, B)IV y B)V del balance normal.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará con abono a la cuenta 100 «Patrimonio» por los derechos de cobro traspasados por la entidad local, en el momento de su incorporación al fondo.

b) Se abonará con cargo a:

b.1) Cuentas del subgrupo 57 «Efectivo y activos líquidos equivalentes», por el cobro total o parcial.

b.2) La cuenta que corresponda de acuerdo con la operación original, por la anulación de la operación, cuando ésta se encontrara pendiente de cobro.

Tercera. *Normas contables especiales para los fondos que apliquen el modelo básico de contabilidad local.*

1. Inventario inicial. El fondo dispondrá de un Inventario inicial detallado de los activos y pasivos que se integren en él, en el que los activos deberán figurar por el valor de liquidación asignado a cada uno de ellos, entendido este valor según se describe en el apartado 1 de la norma Segunda anterior, y los pasivos deberán figurar por su valor de reembolso.

2. Contenido y modelos de la Cuenta del fondo. La Cuenta del fondo se compondrá de las siguientes partes:

- Información sobre ejecución presupuestaria.
- Información sobre tesorería.
- Información sobre las operaciones no presupuestarias (de naturaleza deudora y acreedora).

En la «Información sobre ejecución presupuestaria», se informará de la ejecución de las previsiones presupuestarias del ejercicio mostrando el importe inicialmente previsto, sus modificaciones, el importe total previsto, el importe realizado durante el ejercicio y las desviaciones, absolutas y en porcentaje, entre el importe realizado y el total previsto, así como las causas de las desviaciones. El nivel de desagregación de esta información será el que figure en el presupuesto aprobado para el fondo.

En la «Información sobre tesorería» la clasificación de los Cobros y Pagos que figura en el modelo no será vinculante, como tampoco lo serán los conceptos en que se agrupan las operaciones deudoras y las acreedoras en el modelo de «Información sobre las operaciones no presupuestarias». En consecuencia, los Cobros y los Pagos y las operaciones no presupuestarias deudoras y acreedoras podrán clasificarse de la forma que se estime más conveniente.

3. Documentación complementaria. A la Cuenta del fondo se unirá la siguiente documentación complementaria:

- Inventario detallado de los activos y pasivos del fondo a fin de ejercicio, con un contenido equivalente al del Inventario inicial.
- Informe sobre la marcha o el estado en que se encuentra la liquidación del patrimonio integrado en el fondo (para mostrar el resultado previsible de la liquidación), incluyendo la fundamentación de los nuevos valores de liquidación de los activos que, en su caso, se determinaran.
- Justificantes de la tesorería del fondo.

A las primeras cuentas del fondo se unirá, además, el Inventario inicial.

4. Cuentadante. Será cuentadante el liquidador del fondo que designe el municipio resultante de la fusión (al que se adscribe el fondo).

5. Rendición de la Cuenta del fondo. La Cuenta del fondo, junto con la documentación complementaria a que se refiere el apartado 3 anterior, se remitirá al órgano de la entidad local que tenga atribuida la función de contabilidad en el municipio de adscripción para que acompañe a la Cuenta General de la entidad local en su tramitación.