

## I. DISPOSICIONES GENERALES

### MINISTERIO DE HACIENDA Y FUNCIÓN PÚBLICA

- 12044** *Orden HFP/1903/2016, 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 94.3 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, y al registro de las operaciones de tales fondos en los organismos públicos de adscripción.*

El artículo 94 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, prevé que los organismos públicos estatales de la misma naturaleza jurídica puedan fusionarse bien mediante su extinción e integración en un nuevo organismo público, o bien mediante su extinción por ser absorbido por otro organismo público existente.

Dicho artículo añade, que si alguno de los organismos públicos estuviese en situación de desequilibrio financiero se podrá prever que las obligaciones, bienes y derechos patrimoniales que se consideren liquidables y derivados de la actividad que ocasionó el desequilibrio, se integren en un fondo, sin personalidad jurídica y con contabilidad separada, adscrito al mismo organismo público o al absorbente, según corresponda.

Asimismo, dicho artículo establece que la aprobación de las normas a las que tendrá que ajustarse la contabilidad de dicho fondo corresponderá al Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas a propuesta de la Intervención General de la Administración del Estado.

Los artículos 137 a 139 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, regulan la forma de creación, extinción, régimen jurídico y presupuestario de los fondos sin personalidad jurídica.

Para la elaboración de las normas contables aplicables a estos fondos se ha tenido en cuenta que, en el ámbito estatal, existen unas normas contables relativas a los fondos carentes de personalidad jurídica a que se refiere el artículo 2. 2 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, aprobadas por Resolución de 1 de julio de 2011, de la Intervención General de la Administración del Estado.

El Plan General de Contabilidad de los fondos carentes de personalidad jurídica a que se refiere el artículo 2. 2 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, aprobado en el anexo de dicha Resolución, en adelante Plan de Fondos, establece que las cuentas anuales del fondo deberán redactarse con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y del resultado económico patrimonial del fondo. En el caso de los fondos para la liquidación de activos y pasivos, para cumplir dicho objetivo habrá de tenerse en cuenta la situación de liquidación en que se encuentran.

En concreto, el Plan de Fondos define el principio de gestión continuada en el sentido de que se presumirá, salvo prueba en contrario, que continúa la actividad del fondo por tiempo indefinido. Por tanto, la aplicación de los presentes principios no irá encaminada a determinar el valor liquidativo del patrimonio. Dado que el objetivo de estos fondos es liquidarse, realizando los activos y cancelando las deudas que se integren en él y, en su caso, devolviendo al organismo de adscripción el patrimonio resultante, el citado principio no les resulta aplicable, y será necesario el establecimiento de criterios contables particulares que tomen en consideración dicha circunstancia.

El criterio del valor en uso ya no será relevante y los criterios de valor neto realizable y valor actual deberán aplicarse considerando el escenario de liquidación en que se encuentra el fondo. Asimismo se define 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.

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 organismo público de adscripción pues dichos elementos continúan en el ámbito de dicho organismo. Además, dicho criterio facilita el registro en la contabilidad del organismo público de adscripción de las variaciones experimentadas por aquellos elementos como consecuencia de la actividad del fondo.

En relación con las cuentas anuales de dichos fondos, su contenido se ajustará a lo previsto en el Plan de Fondos, si bien en la Memoria se ofrecerá información relativa al estado en que se encuentre la liquidación del patrimonio integrado en el fondo.

En la Orden se regula también el registro de las operaciones de los fondos en los organismos públicos de adscripción, diferenciando si dichos organismos forman parte del sector público administrativo o empresarial. En ambos casos la regulación es similar, si bien cuando el organismo público de adscripción forma parte del sector público empresarial se tiene en cuenta que el Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, establece la no obligatoriedad de utilizar la numeración y denominación de las cuentas previstas en la cuarta parte del mismo.

En cuanto a la integración en el fondo del patrimonio a liquidar, el patrimonio asignado al fondo permanece en la contabilidad del organismo público y va actualizándose, a final de cada ejercicio, como consecuencia de la actividad del fondo.

Con ello la contabilidad del fondo se configura como una contabilidad separada de la contabilidad del organismo público 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 organismo público incorporando a su contabilidad las variaciones experimentadas.

En relación con la información a suministrar por los responsables de la contabilidad del fondo, se establece que remitirán sus cuentas anuales formuladas así como la información adicional que sea necesaria para la integración de las cuentas del fondo en las del organismo.

La presente Orden consta de un preámbulo, tres artículos y una disposición final, y va acompañada de un anexo.

En el artículo primero se define el ámbito objetivo de aplicación de la norma.

En el artículo segundo se aprueban las normas a que deberá ajustarse la contabilidad de los fondos para la liquidación de activos y pasivos que se creen al amparo del artículo 94 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre.

En el artículo tercero se regula el registro de las operaciones de los fondos en los organismos públicos de adscripción, diferenciando si dichos organismos forman parte del sector público administrativo o empresarial.

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

Por último, el anexo incluye las definiciones y relaciones contables de las cuentas para registrar en los organismos resultantes de la fusión las aportaciones a estos fondos para la liquidación de activos y pasivos.

La presente Orden se dicta para dar cumplimiento al mandato contenido en el artículo 94.4 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, según el cual corresponde al Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas (Ministro de Hacienda y Función Pública, según el Real Decreto 415/2016, de 3 de noviembre, por el que se reestructuran los departamentos ministeriales), a propuesta de la Intervención General de la Administración del Estado, la aprobación de las normas a las que tendrá que ajustarse la contabilidad de estos fondos.

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

*Artículo 1. Ámbito objetivo de aplicación.*

La presente Orden será de aplicación a las operaciones relativas a los fondos que se creen por organismos públicos estatales al amparo del artículo 94.3 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, del Régimen jurídico del Sector Público.

*Artículo 2. Normas contables de los fondos para la liquidación de activos y pasivos.*

1. Se aprueban las normas contables de los fondos para la liquidación de activos y pasivos previstos en el artículo 94 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre.

2. Estos fondos aplicarán el Plan General de Contabilidad de los fondos carentes de personalidad jurídica a que se refiere el apartado 2 del artículo 2 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, que figura en el anexo I de la 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 sin 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, con las particularidades que se describen en este artículo.

Los fondos podrán crear las cuentas necesarias de tres o más dígitos, para el registro de las operaciones, así como añadir nuevas partidas a las contempladas en las cuentas anuales, siempre que su contenido no esté previsto.

Con carácter supletorio, para las operaciones de similar naturaleza, serán de aplicación los principios y criterios incluidos en el plan contable aplicable al organismo público al que se adscriba el fondo.

3. Los fondos aplicarán el Marco conceptual del Plan de Fondos considerando las siguientes particularidades:

a. 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.

b. Principios contables: No será de aplicación el principio contable de gestión continuada.

c. Criterios de valoración:

1.º El criterio del valor en uso ya no será relevante y los criterios del valor neto realizable y valor actual, tal y como se definen estos conceptos en el Marco Conceptual, deberán aplicarse considerando el escenario de liquidación en que se encuentra el fondo.

2.º 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.

4. Los fondos aplicarán las normas de reconocimiento y valoración del Plan de Fondos, considerando las siguientes reglas especiales:

a. 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.

b. Los activos y pasivos traspasados por el organismo público resultante de la fusión, nuevo organismo u organismo absorbente, se valorarán inicialmente en el fondo por el valor contable por el que estuvieran registrados en la contabilidad de aquél.

c. La diferencia entre el valor contable de los activos y el valor contable de los pasivos traspasados por el organismo público al fondo se imputará a la cuenta 100 denominada Patrimonio.

d. 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 3 anterior, siempre que la diferencia sea significativa.

5. Los fondos aplicarán las normas de elaboración y los modelos de cuentas anuales del Plan de Fondos, considerando las siguientes reglas especiales:

a. 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.

b. 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.

c. 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.

d. Se incorporará una nota 12 a la Memoria, relativa a la valoración de los activos y pasivos integrados en el fondo. En ella se detallarán dichos activos y pasivos, así como el valor contable, el valor de liquidación inicialmente asignado a cada uno de ellos así como el valor de liquidación a fin de ejercicio.

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

*Artículo 3. Registro de las operaciones de los fondos en los organismos públicos de adscripción.*

1. El registro de las operaciones de los fondos en los organismos del sector público administrativo se realizará en los siguientes términos:

a) Aportación del patrimonio al fondo.

Con ocasión de la integración en el fondo del patrimonio a liquidar, el organismo público 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.

En el caso de efectuarse aportaciones dinerarias al fondo, éstas se registrarán mediante un movimiento interno de tesorería a la cuenta restringida de pagos en la que se ingresen los recursos del fondo. Para el registro contable de las aportaciones que se efectúen a los fondos se utilizará la subcuenta 5763 denominada Cuenta restringida de pagos con cargo a fondos sin personalidad jurídica, según lo establecido en el artículo 2.2 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre y la subcuenta 553.1 denominada Dotaciones a fondos sin personalidad jurídica, según lo establecido en el artículo 2.2 Ley 47/2003, de 26 de noviembre pendientes de pago, cuentas titularidad propia, cuyas definiciones y movimientos contables figuran en el Anexo de la presente Orden.

b) Información a suministrar por los responsables de la contabilidad del fondo.

Los órganos encargados de la contabilidad de los fondos remitirán sus cuentas anuales formuladas antes de que el organismo público de adscripción formule sus propias cuentas anuales.

Asimismo, dichos órganos remitirán al organismo público de adscripción la información adicional que sea necesaria para la integración de las cuentas del fondo en las del Organismo.

Los organismos públicos de adscripción realizarán los correspondientes registros en su contabilidad, de acuerdo a lo que se establece en el apartado c) siguiente, a partir de las cuentas formuladas por los fondos, antes de formular sus propias cuentas anuales. Si transcurrido dicho plazo, los fondos no hubieran formulado sus cuentas, el organismo

público de adscripción podrá solicitar al fondo la información referida a 31 de diciembre anterior necesaria para contabilizar las operaciones realizadas por el mismo.

Si existieran diferencias en la información anterior, con respecto a la que figura en las cuentas anuales de los fondos finalmente aprobadas, los ajustes necesarios para incorporar tales diferencias, siempre que no se puedan realizar antes del cierre de la contabilidad del ejercicio, quedarán recogidos en la información a remitir en el ejercicio siguiente.

c) La integración de la información del fondo en la contabilidad del organismo público resultante de la fusión se llevará a cabo de acuerdo con las siguientes reglas:

1.º La variación experimentada por el patrimonio del fondo se incorporará a la contabilidad del organismo público de adscripción 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.

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

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

b. La variación experimentada por los acreedores y deudores surgidos en el fondo y reconocidos a través de las cuentas de los subgrupos 42 Acreedores varios y 46 Deudores varios, se incorporará a la contabilidad del organismo resultante de la fusión a través de las cuentas 419 Otros acreedores no presupuestarios y 449 Otros deudores no presupuestarios, respectivamente.

c. La variación experimentada por los demás acreedores y deudores surgidos en el fondo deberá incorporarse a la contabilidad del organismo de adscripción a través de las cuentas que, de conformidad con el Plan General de Contabilidad Pública, los representen.

2. El registro de las operaciones de los fondos en los organismos del sector público empresarial se realizará en los siguientes términos:

a) Aportación del patrimonio al fondo.

Con ocasión de la integración en el fondo del patrimonio a liquidar, el organismo público 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.

En el caso de efectuarse aportaciones dinerarias al fondo éstas se registrarán, en el momento de realizarse, como movimientos de tesorería, en consecuencia el organismo público aportante dará de baja de su tesorería dicha entrega y el fondo receptor la dará de alta igualmente en su tesorería.

b) Información a suministrar por los responsables de la contabilidad del fondo.

Los órganos encargados de la contabilidad de los fondos remitirán sus cuentas anuales formuladas antes de que el organismo público de adscripción formule sus propias cuentas anuales.

Asimismo, dichos órganos remitirán al organismo público de adscripción la información adicional necesaria para la integración de las cuentas del fondo en las del Organismo.

Los organismos públicos de adscripción realizarán los correspondientes registros en su contabilidad, de acuerdo a lo que se establece en el apartado c) siguiente, a partir de las cuentas formuladas por los fondos, antes de formular sus propias cuentas anuales. Si transcurrido dicho plazo, los fondos no hubieran formulado sus cuentas, el organismo público de adscripción podrá solicitar al fondo la información referida a 31 de diciembre anterior necesaria para contabilizar las operaciones realizadas por el mismo.

Si existieran diferencias en la información anterior, con respecto a la que figura en las cuentas anuales de los fondos finalmente aprobadas, los ajustes necesarios para incorporar tales diferencias, siempre que no se puedan realizar antes del cierre de la contabilidad del ejercicio, quedarán recogidos en la información a remitir en el ejercicio siguiente.

c) La Integración de la información del fondo en la contabilidad del organismo público resultante de la fusión se realizará en los siguientes términos:

La variación experimentada por el patrimonio del fondo se incorporará a la contabilidad del organismo público de adscripción 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.

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

### **Definiciones y relaciones contables de cuentas para registrar en los organismos resultantes de la fusión las aportaciones a los fondos carentes de personalidad jurídica a que se refiere el artículo 94 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de régimen jurídico del sector público**

553.1 Dotaciones a fondos sin personalidad jurídica artículo 2.2 Ley 47/2003, de 26 de noviembre pendientes de pago, cuentas titularidad propia.

Recoge las dotaciones iniciales y posteriores a los fondos, que estén pendientes de pago.

Figurará en el activo corriente del balance en el epígrafe III «Deudores y otras cuentas a cobrar».

Su movimiento es el siguiente:

1. Se cargará con abono a la cuenta 400 Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente, a la tramitación del libramiento para la dotación o aumento al fondo de que se trate.

2. Se abonará con cargo a la cuenta 5763 Cuenta restringida de pagos con cargo a fondos sin personalidad jurídica según lo previsto en el artículo 2.2 Ley 47/2003, de 26 de noviembre, por los pagos realizados con cargo a la cuenta operativa para dotar inicial o posteriormente al fondo.

5763 Cuenta restringida de pagos con cargo a fondos sin personalidad jurídica (artículo 2.2 Ley 47/2003, de 26 de noviembre).

Cuenta que recoge los saldos a favor de la entidad para atender los pagos a realizar por los fondos. Figurará en el activo corriente del balance en el epígrafe VII Efectivo y otros activos líquidos equivalentes.

Su movimiento es el siguiente:

1. Se cargará con abono a:

a) La subcuenta 553.1 Dotaciones a fondos sin personalidad jurídica (artículo 2.2 Ley 47/2003, de 26 de noviembre) pendientes de pago. Cuenta titularidad propia, por los pagos realizados con cargo a la cuenta operativa para dotar inicial o posteriormente al fondo.

b) La cuenta 400 Acreedores obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente por los reintegros que, de acuerdo con la normativa aplicable a la entidad, se deban aplicar al Presupuesto de gastos. Este asiento tiene signo negativo.

2. Se abonará con cargo a la cuenta 430 Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente, por los reintegros de cantidades aportadas a fondos sin personalidad jurídica, administrados por la entidad, como consecuencia de la reducción parcial o cancelación del fondo.

3. A fin de ejercicio, se cargará o abonará con abono o cargo, según corresponda, a la cuenta o cuentas representativas de las operaciones realizadas con cargo a los fondos, de acuerdo con la información obtenida de la contabilidad.