

Contabilidad de Cooperativas Agroalimentarias

> **Autores:** Juana Isabel Genovart Balaguer y Emilio Mauleón Méndez
> **Universitat de les Illes Balears**

Contabilidad de Cooperativas Agroalimentarias

> **Autores:** Juana Isabel Genovart Balaguer y Emilio Mauleón Méndez
> **Universitat de les Illes Balears**

La reproducción de esta obra está permitida citando su procedencia.
Septiembre 2022.
Informe elaborado por la Cátedra Cooperativas Agroalimentarias.

Edita y distribuye:

Cooperativas Agro-alimentarias de España
C/ Agustín de Bethencourt 17, 4ª planta.
28003 Madrid
cooperativas@agro-alimentarias.coop
www.agro-alimentarias.coop

ISBN: 978-84-09-43876-1

Depósito Legal: M-22685-2022

Imprime: Publico, S.L.

> ÍNDICE

ABREVIATURAS	9
CAPÍTULO 1. LAS COOPERATIVAS AGRARIAS Y SU MARCO NORMATIVO CONTABLE	13
1. LA SOCIEDAD COOPERATIVA AGRARIA: CARACTERÍSTICAS GENERALES	13
2. MARCO NORMATIVO CONTABLE	13
CAPÍTULO 2. EL CAPITAL SOCIAL COOPERATIVO	17
1. CALIFICACIÓN CONTABLE DEL CAPITAL	17
2. NATURALEZA Y CLASIFICACIÓN DE LAS APORTACIONES DE LOS SOCIOS	21
2.1. Aportaciones realizadas por los socios, si el capital se calificara como fondo propio ...	22
2.2. Aportaciones realizadas por los socios, si el capital se calificara como pasivo financiero.....	24
3. AUMENTOS DE CAPITAL SOCIAL	26
3.1. Aumentos por incorporación de nuevos socios	26
3.2. Capitalización de retornos cooperativos discrecionales	27
3.3. Capitalización de excedentes.....	27
3.4. Capitalización del fondo de reserva voluntario.....	28
4. REDUCCIONES DE CAPITAL SOCIAL	28
4.1. Reducción por compensación de pérdidas.....	29
4.2. Reducción por baja de socios.....	29
5. RETRIBUCIÓN DEL CAPITAL SOCIAL	31
6. CAPITAL ROTATIVO O ROTATORIO	33
7. GASTOS DE CONSTITUCIÓN Y MODIFICACIÓN DEL CAPITAL	33
7.1. Tratamiento contable si el capital se califica como fondo propio	34
7.2. Tratamiento contable si el capital se califica como pasivo financiero	34
7.3. Tratamiento en casos específicos	36
8. INFORMACIÓN A INCLUIR EN LA MEMORIA DE LAS CUENTAS ANUALES	36
8.1. Información sobre el capital en la memoria normal.....	36
8.2. Información sobre el capital en la memoria abreviada y en PGC Pymes.....	37
9. SUPUESTOS PRÁCTICOS	38

CAPÍTULO 3. OTRAS APORTACIONES DE SOCIOS	42
1. OTRAS APORTACIONES DE SOCIOS NO REINTEGRABLES	42
1.1. Cuotas de ingreso de nuevos socios	42
1.2. Aportaciones o cuotas para compensar pérdidas	42
1.3. Aportaciones o cuotas destinadas directamente a incrementar los fondos de reserva de la cooperativa.....	43
2. FONDOS SUBORDINADOS CON VENCIMIENTO EN LA LIQUIDACIÓN DE LA COOPERATIVA	43
2.1. Fondo de participaciones.....	43
2.2. Otros fondos subordinados.....	44
3. INFORMACIÓN A INCLUIR EN LA MEMORIA DE LAS CUENTAS ANUALES	45
4. SUPUESTOS PRÁCTICOS	45
 CAPÍTULO 4. FONDOS SOCIALES COOPERATIVOS	 49
1. FONDO DE RESERVA OBLIGATORIO.....	49
1.1. Calificación contable del fondo	49
1.2. Dotación del fondo	51
1.3. Aplicación del fondo	56
2. FONDO DE REEMBOLSO O ACTUALIZACIÓN.....	56
2.1. Calificación contable del fondo.....	56
2.2. Dotación del fondo.....	57
3. FONDO DE RESERVA VOLUNTARIO.....	58
3.1. Calificación contable del fondo.....	58
3.2. Dotación del fondo.....	59
4. FONDO DE EDUCACIÓN, FORMACIÓN Y PROMOCIÓN.....	60
4.1. Calificación contable del fondo.....	60
4.2. Dotación del fondo.....	61
4.3. Aplicación del fondo.....	63
5. INFORMACIÓN A INCLUIR EN LA MEMORIA DE LAS CUENTAS ANUALES	63
5.1. Fondo de educación, formación y promoción	64
5.2. Resto de fondos sociales.....	65

CAPÍTULO 5. OPERACIONES NO FINANCIERAS CON SOCIOS	66
1. OPERACIONES CON SOCIOS RELACIONADAS CON LA ACTIVIDAD COOPERATIVIZADA	66
1.1. Adquisiciones de bienes y servicios a los socios	66
1.2. Adquisición de servicios de trabajo a socios y a trabajadores	70
1.3. Ingresos consecuencia de operaciones con socios.....	71
2. OPERACIONES DERIVADAS DE ACUERDOS INTERCOOPERATIVOS	72
3. OPERACIONES REALIZADAS EN LAS COOPERATIVAS DE SEGUNDO GRADO	73
4. INFORMACIÓN A INCLUIR EN LA MEMORIA DE LAS CUENTAS ANUALES	74
4.1. Consecuencia de operaciones con los socios	74
4.2. Operaciones derivadas de acuerdos intercooperativos	75
5. SUPUESTOS PRÁCTICOS	76
CAPÍTULO 6. DETERMINACIÓN DEL RESULTADO Y CONTABILIZACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS	80
1. DETERMINACIÓN DEL RESULTADO	80
2. IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS	82
2.1. Impuesto corriente.....	83
2.2. Impuesto diferido	85
3. INFORMACIÓN A INCLUIR EN LA MEMORIA DE LAS CUENTAS ANUALES	88
4. SUPUESTOS PRÁCTICOS	89
CAPÍTULO 7. APLICACIÓN DE RESULTADOS	91
1. EL PROCESO DE APLICACIÓN DE RESULTADOS	91
2. LA APLICACIÓN DEL RESULTADO POSITIVO DEL EJERCICIO	92
2.1. Representación contable.....	93
2.2. Fondo de reconversión de resultados	99
3. APLICACIÓN DEL RESULTADO NEGATIVO DEL EJERCICIO	100
4. INFORMACIÓN A INCLUIR EN LA MEMORIA DE LAS CUENTAS ANUALES	103
4.1. Sobre los resultados	103
4.2. Sobre la aplicación del resultado.....	104
5. SUPUESTOS PRÁCTICOS	105

CAPÍTULO 8. CUENTAS ANUALES E INFORME DE GESTIÓN	111
1. ASPECTOS GENERALES DE LA FORMULACIÓN DE CUENTAS ANUALES	111
2. BALANCE DE SITUACIÓN	112
3. CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS	122
4. MEMORIA	128
4.1. Separación de las partidas de la cuenta de pérdidas y ganancias para la determinación de los distintos resultados.....	128
4.2. Información separada por secciones	128
4.3. Fondo de educación, formación y promoción.....	134
4.4. Operaciones con socios.....	134
4.5. Intereses del capital y distribución de resultados	134
4.6. Fondos propios	134
4.7. Situación fiscal.....	134
5. ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO	134
6. ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO	139
7. EL INFORME DE GESTIÓN	140
BIBLIOGRAFÍA	142

> ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1. Normativa reguladora contabilidad cooperativas (salvo las de crédito y de seguros).....	14
Tabla 2. Estructura de las normas contables de las Sociedades cooperativas.....	15
Tabla 3. Esquema de liquidación del impuesto sobre sociedades.....	83
Tabla 4. Límites para formulación de modelos de cuentas anuales abreviados.....	112

> ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1. Calificación del capital cooperativo.....	19
Figura 2. Calificación contable del FRO	50
Figura 3. Estructura de las cooperativas de segundo grado	73
Figura 4. Proceso de aplicación del resultado positivo	93

> ABREVIATURAS

Abreviaturas utilizadas

CINIIF	Criterio de interpretación de las normas internacionales de información financiera
FEP	Fondo de educación y promoción
FRO	Fondo de reserva obligatorio
ICAC	Instituto de contabilidad y auditoría de cuentas.
NACSC	Normas sobre aspectos contables de las sociedades cooperativas
NIC	Norma internacional de contabilidad
NRV	Norma de Registro y Valoración
PGC	Plan General de Contabilidad
PGC Pymes	Plan General de Contabilidad de pequeñas y medianas empresas
RICAC marzo-19	Resolución de 5 de marzo de 2019, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital

> INTRODUCCIÓN

Las cooperativas deben llevar una contabilidad ordenada y adecuada a su actividad con arreglo a lo establecido en el Código de Comercio y normativa contable (...).

Esta frase es un extracto del artículo 61 de la vigente Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas. Una redacción igual o similar se encuentra en las distintas leyes autonómicas.

Pero no sólo es una exigencia legal para las cooperativas llevar una adecuada contabilidad, de acuerdo con la normativa contable, y utilizar el Plan General Contable y su adaptación sectorial específica, como cualquier otra sociedad, sino que la contabilidad debe servir como instrumento para permitir conocer el estado económico y financiero de la cooperativa, para que el Consejo Rector, Gerencia o incluso la Asamblea, puedan tomar las decisiones oportunas con base en la información que proporciona, o para que los terceros puedan analizar los estados contables y condicionar su relación con estas en base a los mismos.

Como es sabido, el funcionamiento de las cooperativas con sus socios no es semejante a las sociedades de capital, y su régimen económico refleja esta diferencia. En efecto, en todas las leyes cooperativas encontramos una parte destinada a dicho régimen económico, donde se encuentran especialidades referidas al tipo de resultados, a la aplicación de los mismos, y a los Fondos obligatorios, entre otras cuestiones.

Y esto tiene dos consecuencias:

Por un lado, las cooperativas tienen una adaptación sectorial específica del Plan General contable, contenida en la Orden específica EHA/3360/2010, de 21 de diciembre, por la que se aprueban las normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas, y por otro, que haya pocos expertos en contabilidad de las cooperativas, ya que en dicho régimen especial no es normalmente explicado en los itinerarios curriculares de las Universidades. E incluso existe poca oferta de formación extracurricular de contabilidad de cooperativas.

Por todo lo anterior, resulta vital, para el profesional de la gestión cooperativa, o para el interesado en formarse en esta materia, contar con manuales específicos de contabilidad en los que se ilustre de forma clara como aplicar las normas contables, generales y específicas, a las cooperativas. En la actualidad hay muy pocos manuales publicados en materia de contabilidad de cooperativas, y casi ninguno de contabilidad de cooperativas agroalimentarias. Por eso, la Confederación consideraba que hacía falta la publicación de uno específicamente dirigido a las cooperativas agroalimentarias, y por dicha razón, desde la Cátedra de Cooperativas Agroalimentarias se ha encargado la realización de uno, que fuera, además, accesible de manera gratuita a través de la web de la Cátedra. Con este Manual, se intenta, no sólo facilitar la labor de gestores, asesores y auditores de cooperativas, sino asimismo generar una publicación de referencia que pueda utilizarse por profesores, estudiantes, investigadores, etc, que se adentren en este campo de estudio.

Se ha intentado, con este Manual, ofrecer a las cooperativas agroalimentarias una información que les sirva de primera mano, sin que se incluyan materias que no les interesen. Ahora bien, lo cierto es que en un porcentaje elevando, la información que en él se contiene

es común para todas las cooperativas, con lo que consideramos que también puede ser útil para otras familias cooperativas diferentes a las agroalimentarias, y esperamos que también pueda serles de utilidad.

El Manual de contabilidad de cooperativas agroalimentarias es sobre todo un texto muy práctico, con gran interés didáctico y fácil de entender, y así se lo debemos agradecer al extraordinario trabajo que han realizado los profesores de la Universidad de las Islas Baleares, la Dra. Juana Isabel Genovart Balaguer y el Dr. Emilio Mauleón Méndez, expertos reconocidos en la materia, y que ya impartieron el Curso de contabilidad de cooperativas agroalimentarias de la Escuela de cooperativismo agroalimentario.

Desde la Confederación y desde la Cátedra, esperamos que sea útil y que colabore a facilitar el conocimiento y la gestión de nuestras cooperativas agroalimentarias.

> CAPÍTULO 1. LAS COOPERATIVAS AGRARIAS Y SU MARCO NORMATIVO CONTABLE

> 1. LA SOCIEDAD COOPERATIVA AGRARIA: CARACTERÍSTICAS GENERALES

Las cooperativas son entidades de base mutualista, incluidas en el elenco de entidades de la economía social y reconocidas en la Ley 5/2011 de la economía social (art. 5). El carácter mutualista de estas entidades tiene cierto grado de flexibilidad, toda vez que se permite realizar operaciones con terceros no socios dentro de unos límites legales.

Como entidades de la economía social, adoptan sus principios orientadores: primacía de las personas y del fin social sobre el capital; democracia; aplicación de resultados en función del trabajo aportado y/o actividades realizadas con la cooperativa; y solidaridad interna y con la sociedad, entre otros. Estas características peculiares las alejan de las entidades capitalistas, generando unos hechos contables singulares que requieren una normativa contable *ad hoc*.

> 2. MARCO NORMATIVO CONTABLE

El artículo 61.1 de la Ley 27/1999 de cooperativas estatal establece que *“las cooperativas deberán llevar una contabilidad ordenada y adecuada a su actividad con arreglo a lo establecido en el Código de Comercio y normativa contable con las peculiaridades contenidas en esta Ley y normas que la desarrollen”*.

Al tener reservada el Estado, la competencia exclusiva en materia mercantil, la regulación contable de las entidades cooperativas debía realizarse de acuerdo con las directrices marcadas por el Plan General de Contabilidad (PGC en adelante), el Plan General de Contabilidad de pequeñas y medianas empresas (PGC Pymes en adelante) y las Resoluciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC en adelante), que les afectarán. El Real Decreto 1514/2007, en su disposición final segunda, autorizó al Ministerio de Economía y Hacienda, a propuesta del ICAC, a que adaptase las normas de registro y valoración, las normas de elaboración y la estructura, nomenclatura y terminología de las cuentas anuales a las condiciones concretas del sujeto contable.

Las cooperativas, por ser entidades contables con características peculiares, complementan su regulación contable con unas normas específicas publicadas por Orden Ministerial EHA/3360/2010, de 21 de diciembre, por la que se aprobaron las nuevas Normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas (NACSC en adelante). Se establece la aplicación obligatoria de estas normas para todas las cooperativas. En lo no regulado por ellas, deben aplicar tanto el PGC, o bien el PGC Pymes siempre que hubieran optado por ello, así como las adaptaciones sectoriales o bien las Resoluciones del ICAC, siempre que proceda.

Marca una excepción a la aplicación obligatoria de las normas, el caso de las cooperativas de crédito y el de las cooperativas de seguros. Estas dos categorías deben aplicar su normativa contable específica, por lo que las normas contables de cooperativas se aplicarán de manera supletoria y siempre en lo no regulado por su normativa propia.

La contabilidad de las cooperativas de crédito debe regirse por lo regulado en la normativa establecida para las entidades de crédito, es decir, las Circulares emitidas por el Banco de España, así como los Reglamentos de la Unión Europea que procedan. Respecto a la contabilidad de las cooperativas de seguros, deberán regularse por lo dispuesto en la normativa propia de la Ley de ordenación del seguro privado, admitiendo dicha norma, que la contabilidad de las entidades aseguradoras se rija por sus normas específicas y en su defecto, por lo reglado en el PGC, el Código de Comercio y demás disposiciones de la legislación mercantil en materia contable. En la actualidad, disponen de un Plan Contable específico para entidades aseguradoras, aprobado mediante Real Decreto 1317/2008, de 24 de julio. Por último, siempre que la cooperativa, con independencia de su clase, tuviera una sección de crédito, respecto a ésta, debería aplicarse la normativa contable específica que le corresponda y supletoriamente, las normas contables sobre cooperativas.

Tabla 1. Normativa reguladora contabilidad cooperativas (salvo las de crédito y de seguros).

NORMA	APLICACIÓN
NACSC	Norma sustantiva y principal, salvo para cooperativas de crédito y de seguros
PGC	Supletoria en lo no regulado en las NACSC
PGC Pymes	Supletoria en lo no regulado en las NACSC
Resoluciones del ICAC	Supletoria en lo no regulado en las NACSC, en el PGC y en el PGC Pymes

Fuente: Elaboración propia.

El objetivo de las normas contables sobre cooperativas es proporcionar a estas entidades unas normas contables que les permitan suministrar información financiera de acuerdo a los actuales postulados contables. Se dispone en trece normas y un anexo, que incluye los modelos de balance, cuenta de pérdidas y ganancias, estado de cambios en el patrimonio neto y estado de flujos de efectivo. Los tres primeros estados contables se presentan tanto en el formato normal, como en el abreviado.

Tabla 2. Estructura de las normas contables de las sociedades cooperativa

Normas contables Orden EHA/3360/2010
PRIMERA: Patrimonio Neto
SEGUNDA: Capital Social
TERCERA: Otras aportaciones de los socios no reintegrables
CUARTA: Fondos de reserva específicos de las sociedades cooperativas
QUINTA: Fondos subordinados con vencimiento en la liquidación de la cooperativa
SEXTA: Fondo de Educación, Formación y Promoción y otras contribuciones obligatorias similares
SÉPTIMA: Resultado
OCTAVA: Adquisiciones de bienes a los socios
NOVENA: Adquisiciones de servicios de trabajo a los socios y a los trabajadores
DÉCIMA: Ingresos consecuencia de operaciones con los socios
UNDÉCIMA: Distribución de resultados
DUODÉCIMA: Gasto por impuesto sobre beneficios
DÉCIMOTERCERA: Cuentas anuales
ANEXO Balance, cuenta de pérdidas y ganancias, estado de cambios en el patrimonio neto y estado de flujos de efectivo

Fuente: Elaboración propia.

Las cinco primeras normas tratan las diferentes partidas que componen el patrimonio neto de la cooperativa. En particular, la norma primera delimita el concepto de patrimonio neto, en la misma línea que lo hace el Marco Conceptual del PGC y enumera las partidas que van a componer los fondos propios de la entidad. Entre dichas partidas, incluye los fondos subordinados con vencimiento en la liquidación de la sociedad, siempre que reúnan los requisitos especificados en la norma quinta.

La norma segunda estudia los aspectos relacionados con el capital social de la cooperativa. Desarrolla el concepto de capital social y su calificación, distinguiendo si procede tratarlo como fondos propios, como pasivo o bien como instrumento financiero compuesto, en función de las características que presenten las aportaciones realizadas por los socios. Examina también los criterios que deben marcar su valoración, atendiendo a la calificación otorgada. Trata aspectos relacionados con dicho capital social, como la remuneración de las aportaciones, siempre que proceda y las reducciones de capital social, analizando el caso específico de las reducciones ocasionadas por bajas de socios, así como las deducciones realizadas sobre los importes a reembolsar a los socios.

La norma tercera, regula el tratamiento de las aportaciones que realicen los socios, siempre que no formen parte del capital social, ni se perciban como contraprestación de los bienes

o servicios prestados por la cooperativa a sus socios. Se refiere a las cuotas de ingreso de los socios, a las aportaciones de socios para compensar pérdidas o bien para incrementar los fondos de reservas.

Por su parte, la norma cuarta, trata los fondos de reserva específicos de las cooperativas, en particular, el fondo de reserva obligatorio, el fondo de reembolso o actualización y el tratamiento contable del fondo de reserva voluntario.

La norma quinta, define y califica contablemente los fondos subordinados con vencimiento en la liquidación de la cooperativa.

El fondo de educación, formación y promoción mantiene su regulación en la norma sexta. Su ubicación fue objeto de debate por la doctrina y la norma se decanta por calificarlo como pasivo de la entidad.

La norma séptima regula la determinación del resultado del ejercicio y la formulación de la cuenta de resultados de las entidades cooperativas, estableciendo que se aplicarán los principios y normas obligatorios contenidos en la primera, segunda y tercera parte del PGC o del PGC Pymes, sin perjuicio de las reglas específicas contempladas en estas normas.

Las normas octava, novena y décima atienden las operaciones específicas de las cooperativas con sus socios, que afectan al resultado del ejercicio. En particular, los ingresos y gastos consecuencia de operaciones con socios.

La norma undécima, trata los aspectos relacionados con la distribución de resultados, tanto los referidos a la aplicación del beneficio o excedente obtenido por la cooperativa, como a la aplicación de las pérdidas generadas en el ejercicio.

La regulación del gasto por el impuesto sobre beneficios se realiza en la norma duodécima. Por último, la norma decimotercera, se refiere a la elaboración de las cuentas anuales de las cooperativas, remitiendo, en todo lo no previsto en esta norma, a la regulación contenida en el PGC o bien el PGC Pymes, según proceda. La norma contable cooperativa incluye la información específica que debe adicionarse a la memoria de las cuentas anuales, en línea con las características particulares de esta tipología jurídica.

Se incluyen, para finalizar, los Anexos I y II, con los modelos de cuentas anuales normales y abreviados. En particular, se muestran en los citados anexos, los modelos de Balance de Situación, Cuenta de pérdidas y ganancias, Estado de cambios en el patrimonio neto y Estado de flujos de efectivo.

> **CAPÍTULO 2. EL CAPITAL SOCIAL COOPERATIVO**

El capital social representa la contrapartida de los bienes o derechos aportados para adquirir la condición de socio. A simple vista, parece que el concepto de capital social cooperativo se asemeja mucho al capital social del resto de entidades mercantiles, sin embargo, deben remarcar una serie de diferencias sustanciales, que tendrán su repercusión en el ámbito contable:

- > El carácter variable del capital social cooperativo, consecuencia de la libre adhesión y la baja voluntaria de socios con restitución de las aportaciones sociales, supone la fluctuación al alza y/o a la baja de la cifra de capital social fruto de las entradas y salidas de socios. Sin embargo, la salida del socio no siempre llevará parejo el derecho a recibir el reembolso de sus aportaciones. En ocasiones, el Consejo Rector puede prohibir incondicionalmente dicho reembolso al causar baja el socio de la cooperativa. Esta opcionalidad en cuanto al reintegro de las aportaciones tendrá efectos en el ámbito contable, según veremos más adelante. Por otro lado, la variabilidad también se ve reflejada en la posibilidad de imputar las pérdidas sociales al socio.
- > En una cooperativa el derecho de voto se adquiere por la mera condición de socio (un socio, un voto) y no por su porcentaje de participación en el capital social, por lo que la adopción de acuerdos sociales se realizará con independencia de la proporción de capital que tiene cada socio en la entidad.
- > El socio participa de los beneficios y asume las pérdidas de la cooperativa en función a la actividad cooperativizada que haya realizado en la misma, y no en función al porcentaje que representa su inversión en el capital social.
- > En caso de separación del socio o disolución de la entidad, el cooperativista ostenta el derecho a exigir la devolución de las aportaciones que ha realizado, aunque actualizadas al valor monetario del momento si procede, pero en ningún caso tendrá derecho a una parte proporcional del patrimonio de la sociedad.
- > Las aportaciones obligatorias deberían ser iguales para todos los socios, salvo disposición en contra de los estatutos. Sin embargo, se admite que la aportación sea diferente para las distintas clases de socios o para cada socio en particular, pudiendo ser en este último caso, proporcional respecto al compromiso o uso potencial que cada uno de ellos asuma de la actividad cooperativizada. Es decir, cada socio puede realizar una aportación diferente, dependiendo del uso que va hacer de la actividad cooperativa.
- > Las aportaciones al capital social en las cooperativas pueden dar derecho al devengo de intereses por la parte efectivamente desembolsada, como si se tratara de una retribución a la financiación ajena.

> **1. CALIFICACIÓN CONTABLE DEL CAPITAL**

El objetivo de las NACSC consiste en proporcionar una normativa que permita suministrar información financiera de acuerdo con los postulados contables, enmarcados en el planteamiento de las normas internacionales de contabilidad. Uno de los elementos clave es el tratamiento contable de la cifra de capital social cooperativo, dando al capital social reintegrable la calificación de pasivo financiero y dejando en la categoría de fondos propios únicamente al capital social no reintegrable.

Este cambio de calificación contable del capital social cooperativo, condicionado a su posible reintegrabilidad, tuvo su origen en la distinción entre pasivo y patrimonio neto emanada de las normas internacionales de contabilidad, en particular, de la NIC 32 "Instrumentos financieros: presentación e información a revelar" y EL Criterio de interpretación de las normas internacionales de información financiera número 2 que lleva por título "Aportaciones de socios en entidades cooperativas e instrumentos similares", así como su posterior reproducción tanto en la norma de registro y valoración novena (NRV en adelante) del PGC "Instrumentos financieros", la norma novena en el PGC Pymes "Pasivos financieros", así como en las NACSC de 2010.

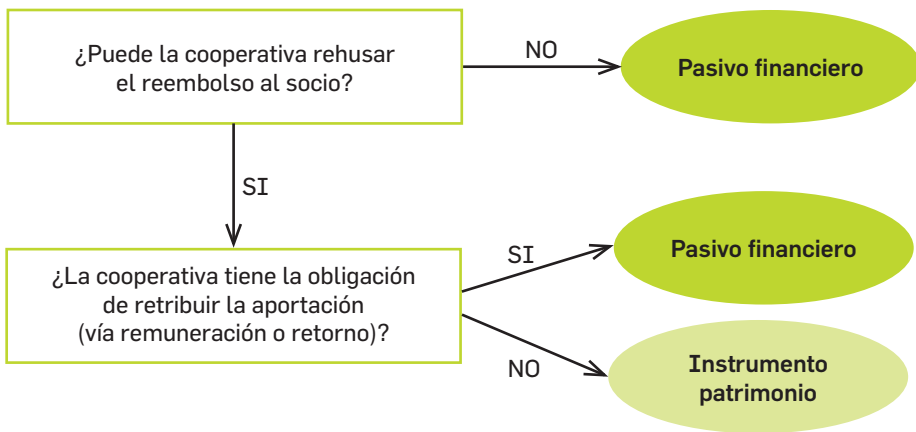
La NACSC segunda califica contablemente al capital social como patrimonio neto, pasivo o instrumento financiero compuesto, en función de las características de las aportaciones de los socios o partícipes. La consideración como pasivo financiero será residual, es decir, serán pasivos financieros aquellos supuestos que no puedan ser ni patrimonio neto, ni instrumento financiero compuesto. Por otro lado, serán fondos propios aquellas aportaciones que no generen una obligación por parte de la cooperativa a entregar efectivo u otros activos a los socios. El núcleo discerniente entre la calificación como pasivo o patrimonio neto radica, pues, en la existencia o no de obligatoriedad a entregar contrapartida alguna a la otra parte. Por ello, las NACSC señalan en los fondos propios al capital cuyo reembolso pueda ser rehusado incondicionalmente por el Consejo Rector o la Asamblea General, siempre que no obligue a la cooperativa a pagar una remuneración al socio y que el retorno sea discrecional. Es decir, si la remuneración al socio (mediante el pago de intereses periódicos o el pago de retornos cooperativos) es discrecional, al no existir ninguna obligación por parte de la cooperativa de remunerar al socio, la aportación seguiría formando parte de los fondos propios de la entidad. En este caso, los requisitos para calificar las aportaciones al capital social como instrumento de patrimonio son tres: que la cooperativa pueda rehusar incondicionalmente el reembolso, unido a que tanto la retribución del capital vía intereses, como el retorno cooperativo, no tengan carácter preceptivo.

Si la remuneración fuera obligatoria, aunque existiera el derecho por parte de la cooperativa a rechazar incondicionalmente el reembolso, la aportación no podría calificarse en su integridad como un instrumento de patrimonio, sino que se calificaría como un instrumento financiero compuesto. Por otro lado, si la entidad no pudiera rehusar el reembolso, aunque la remuneración, vía intereses o retornos cooperativos, fuera discrecional, también estaríamos ante un instrumento financiero compuesto.

Sin embargo, a fin de no complicar en exceso las valoraciones, las normas contables establecen que aquellas aportaciones al capital que sean calificadas como instrumento financiero compuesto, deberán reconocerse contablemente como verdaderos pasivos financieros. Ello es debido a que, en dichos instrumentos financieros compuestos, el intentar separar la valoración económica del componente de pasivo de la valoración del componente de patrimonio, resultaría arduo complicado. Argumentan dicho razonamiento por el carácter particular de la actividad cooperativa, por el cual, la remuneración de las aportaciones que realizan los socios a la misma es difícil de valorar, al no poder compararse con la rentabilidad que podría ofrecer otra empresa, con la misma configuración de riesgo. El socio, por el hecho de aportar capital a la cooperativa, tiene derecho, no sólo a la retribución

financiera, sino que le permite, además, poder participar en la actividad cooperativizada, último aspecto que resulta difícil de valorar económicamente y que no aparece en otras entidades mercantiles. Así, atendiendo a que la cooperativa es una sociedad especial, las NACSC consideran que las actuaciones que en ella se realizan no pueden compararse con actuaciones similares ante otras empresas, por lo que, al estar ante un mercado singular, los precios de las operaciones que allí se realizan, se consideran como la mejor estimación del valor razonable de dichas operaciones. Por consiguiente, a efectos de valorar contablemente las aportaciones, se calificarán en dos grupos: aportaciones consideradas pasivo financiero y aportaciones que forman parte del patrimonio neto de la entidad.

Figura 1. Calificación del capital cooperativo



Fuente: Elaboración propia.

El ICAC ha evacuado diversas consultas en relación a la calificación contable del capital en las cooperativas:

Consulta 7 – BOICAC 86 – junio 2011

Esta consulta responde a una cuestión sobre el tratamiento del capital social en las “cooperativas a término”, es decir, aquellas que se crean para desarrollar una actividad concreta que tiene una duración determinada, cuya realización traerá consigo la extinción de la sociedad.

Basándose en el principio de empresa en funcionamiento, el ICAC considera que la exigibilidad que nace en caso de liquidación de la cooperativa, por sí sola no llevará a presentar las aportaciones en el pasivo.

Consulta 7- BOICAC 87 – septiembre 2011

De acuerdo con el criterio emanado de esta consulta, determinados instrumentos financieros que en un principio pudieran parecer pasivos por tener derecho de reembolso, se deberían calificar como instrumentos de patrimonio. Si el socio cooperativista no pudiera continuar

desarrollando la actividad económica de la cooperativa, siempre que el motivo fuera por una imposición legal, el derecho de reembolso de las aportaciones no implicaría que el instrumento se calificara como pasivo. Entre los supuestos establecidos por imposición legal, se consideran la incapacidad y la jubilación, poniendo a modo de ejemplo el caso de las cooperativas de trabajo asociado.

Por contra, si el socio se da de baja de la cooperativa con derecho al reembolso de sus aportaciones y no hay ningún motivo de baja que sea impuesto legalmente, sino que es una baja voluntaria, se califique o no ésta como justificada, las aportaciones serán pasivos financieros. Únicamente se considerarían fondos propios, si la entidad tuviera un derecho incondicional a rechazar el rescate por cualquier motivo, excluido el caso de jubilación o incapacidad ya que, en estos dos últimos casos, aunque el socio pudiera darse de baja con derecho al reembolso de sus aportaciones, éstas se contabilizarían en los fondos propios, al ser debidos a una imposición legal.

Consulta 6- BOICAC 94 – junio 2013

La legislación cooperativa nacional dispone que los estatutos puedan prever que cuando en un ejercicio económico el importe de la devolución de las aportaciones supere el porcentaje de capital social que en ellos se establezca, los nuevos reembolsos estén condicionados al acuerdo favorable del Consejo Rector. El ICAC ha tomado postura respecto al tratamiento contable del capital en estas circunstancias, manifestando que, *"si en los estatutos se condiciona el reembolso de las aportaciones al acuerdo favorable del Consejo Rector, cuando se haya superado un determinado porcentaje del capital social existente el primer día de cada ejercicio económico, cada año, en todo caso, puede llegar a reembolsarse ese porcentaje, lo que tendencialmente originará que transcurrido un determinado número de ejercicios la práctica totalidad de las aportaciones al capital social se pueden haber reembolsado por la mera previsión estatutaria en tal sentido. Es decir, la simple referencia al capital social existente al inicio del ejercicio pondría de manifiesto que todas las aportaciones son exigibles de forma diferida en el tiempo y, en consecuencia, que la totalidad del capital social debe contabilizarse como un pasivo"*.

Cuentas contables a emplear

A efectos del registro contable de las aportaciones al capital social que tengan la consideración de fondos propios, las cuentas a emplear serán las siguientes:

Si el capital se califica como instrumento de patrimonio

- > 1000 Capital social cooperativo, aportaciones obligatorias
- > 1001 Capital social cooperativo, aportaciones voluntarias
- > 1002 Capital social cooperativo, socios colaboradores y asociados o adheridos
- > 10020 Socios colaboradores
- > 10021 Asociados o adheridos

En cuanto al movimiento de las cuentas:

- > Se abonarán por el capital inicial y las sucesivas ampliaciones, incluyendo la capitalización obligatoria de ciertos importes.
- > Se cargarán por las reducciones del capital social y a la extinción de la sociedad, una vez transcurrido el período de liquidación.

Se emplearán las cuentas 103, 104 y 558 para reflejar los desembolsos pendientes del capital monetario y no monetario.

En el caso de que el capital se califique como pasivo, las cuentas contables que registren el capital serán diferentes:

Si el capital se califica como pasivo financiero

- > 1500 CS Cooperativo a largo plazo considerado pasivo financiero: aportaciones obligatorias
- > 1501 CS Cooperativo a largo plazo considerado pasivo financiero, aportaciones voluntarias
- > 1502 CS Cooperativo a largo plazo considerado pasivo financiero: socios colaboradores y asociados o adheridos
- > 15020 Socios colaboradores
- > 15021 Asociados o adheridos
- > 5020 Capital social cooperativo con características de deuda a corto plazo

El movimiento de las cuentas es el siguiente:

- > Se abonarán por el capital inicial y las sucesivas ampliaciones, con cargo generalmente a cuentas de tesorería, resultados o reservas incluyendo la capitalización obligatoria de ciertos importes.
- > Se cargarán por la cancelación o reducciones del mismo y a la extinción de la sociedad, una vez transcurrido el periodo de liquidación, y por su traspaso al corto plazo con abono a la cuenta 5020.

Se emplearán las cuentas 153 y 558, con sus correspondientes desgloses, para reflejar los desembolsos pendientes del capital monetario.

> 2. NATURALEZA Y CLASIFICACIÓN DE LAS APORTACIONES DE LOS SOCIOS

Conforme al principio de realidad del capital social los socios deben realizar aportaciones patrimoniales susceptibles de valoración económica. Así, las aportaciones pueden ser dinerarias o no dinerarias (también denominadas "en especie").

Las aportaciones no dinerarias se registrarán en la cuenta contable que corresponda, conforme a la naturaleza del bien aportado. En cuanto a su valoración, conforme a lo establecido en la NRV 2ª PGC (apartado 1.4), se valorarán por su valor razonable en el momento de la aportación.

A continuación, se exponen los asientos que corresponderían a las aportaciones realizadas por los socios a la cooperativa, tanto en el momento de la fundación de ésta, como en posteriores aumentos de capital. Estas aportaciones podrían requerir, o no, modificación estatutaria con su correspondiente inscripción registral.

Si las aportaciones implicaran una modificación de los estatutos, el registro contable podría hacerse en una sola etapa contable. Sin embargo, si a la fecha de formulación de las cuentas anuales correspondientes al ejercicio en el que se haya realizado la modificación estatutaria, todavía no estuviera inscrita la modificación en el registro correspondiente (art. 8.2 RICAC marzo-19), debería realizarse en varias etapas contables.

2.1. Aportaciones realizadas por los socios, si el capital se calificara como fondo propio

Capital totalmente desembolsado, no reintegrable

Desarrollo social y humano

Por la suscripción y desembolso:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
57	Tesorería	X	
...	Elementos de activo (aportaciones no dinerarias)	X	
194	Capital creado pendiente de inscripción		X

Por la inscripción registral:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
194	Capital creado pendiente de inscripción	X	
1000	Capital social cooperativo, aportaciones obligatorias		X
1001	Capital social cooperativo, aportaciones voluntarias		X

Contabilización en una sola etapa contable¹

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
57	Tesorería	X	
...	Elementos de activo (aportaciones no dinerarias)	X	
1000	Capital social cooperativo, aportaciones obligatorias		X
1001	Capital social cooperativo, aportaciones voluntarias		X

1 En los siguientes apartados no reproduciremos la contabilización en una sola etapa en aras a la brevedad.

Capital parcialmente desembolsado. Aportaciones dinerarias. No reintegrable

Contabilización en varias etapas contables

Por la suscripción y desembolso:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
57	Tesorería	X	
1034	Socios por desembolsos no exigidos, capital pendiente de inscripción	X	
194	Capital creado pendiente de inscripción		X

Por la inscripción registral:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
194	Capital creado pendiente de inscripción	X	
1000	Capital social cooperativo, aportaciones obligatorias		X
1030	Socios por desembolsos no exigidos, capital pendiente de inscripción	X	
1034	Socios por desembolsos no exigidos, capital social		X

Por la exigibilidad del desembolso y su posterior cobro:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
5580	Socios por desembolsos exigidos	X	
1030	Socios por desembolsos no exigidos, capital social		X
57	Tesorería	X	
5580	Socios por desembolsos exigidos		X

La cuenta 194 "Capital creado pendiente de inscripción" es una cuenta de pasivo corriente. El capital no forma parte de los fondos propios de la entidad hasta que ésta esté inscrita en el Registro de Cooperativas.

La cuenta 1034 "Socios por desembolsos no exigidos, capital pendiente de inscripción" es una cuenta de pasivo corriente con signo negativo. Disminuye el saldo de la cuenta anterior 194. En cambio, la cuenta 1030 "Socios por desembolsos exigidos, capital social", al estar ya inscrito el capital, es una cuenta que forma parte de los fondos propios, con signo negativo.

Si las aportaciones pendientes de desembolso fueran no dinerarias, las cuentas para reflejar los desembolsos pendientes serían, respectivamente, la 1044 "Socios por aportaciones no dinerarias pendientes, capital pendiente de inscripción" disminuyendo el pasivo corriente y la 1040 "Socios por aportaciones no dinerarias pendientes capital social" disminuyendo los fondos propios.

Conversión de aportaciones voluntarias en obligatorias, no reintegrables

Con ocasión de la transformación de aportaciones voluntarias en obligatorias, se deberá reclasificar el importe correspondiente:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
1001	Capital social cooperativo, aportaciones voluntarias	X	
1000	Capital social cooperativo, aportaciones obligatorias		X

Si la transformación fuera a la inversa, aportaciones obligatorias que se transformaran en voluntarias, el asiento sería el contrario.

2.2. Aportaciones realizadas por los socios, si el capital se calificara como pasivo financiero

Capital totalmente desembolsado

Contabilización en varias etapas contables

Por la suscripción y desembolso:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
57	Tesorería	X	
...	Elementos de activo (aportaciones no dinerarias)	X	
199	Participaciones creadas consideradas pasivo financiero, pendientes de inscripción		X

Por la inscripción registral:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
199	Participaciones creadas consideradas pasivo financiero, pendientes de inscripción	X	
1500	CS cooperativo a l/p considerado pasivo financiero, aportaciones obligatorias		X
1501	CS cooperativo a l/p considerado pasivo financiero, aportaciones voluntarias		

La cuenta 199 "Participaciones creadas consideradas pasivo financiero, pendientes de inscripción" es una cuenta de pasivo corriente. El capital no forma parte de los fondos propios de la entidad hasta que ésta esté inscrita en el Registro de Cooperativas.

Capital parcialmente desembolsado. Aportaciones dinerarias

Contabilización en varias etapas contables

Por la suscripción y desembolso:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
57	Tesorería	X	
153	Desembolsos no exigidos por CS cooperativo considerado pasivo financiero	X	
199	Participaciones creadas consideradas pasivo financiero, pendientes de inscripción		X

Por la inscripción registral:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
199	Participaciones creadas consideradas pasivo financiero, pendientes de inscripción	X	
1500	CS cooperativo a l/p considerado pasivo financiero, aportaciones obligatorias		X

Por la exigibilidad del desembolso y su posterior cobro:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
5585	Socios por desembolsos exigidos, capital social considerado pasivo financiero	X	
153	Desembolsos no exigidos por CS cooperativo considerado pasivo financiero		X
57	Tesorería	X	
5585	Socios por desembolsos exigidos, capital social considerado pasivo financiero		X

Tanto la cuenta 153 “Desembolsos no exigidos por capital social cooperativo considerado pasivo financiero”, como la 5585 “Socios por desembolsos exigidos sobre capital social cooperativo considerado pasivo financiero” son cuentas de pasivo corriente con signo negativo, dentro del epígrafe “Deudas a corto plazo con características especiales”.

Si las aportaciones pendientes de desembolso fueran no dinerarias, la cuenta que refleja los desembolsos pasivos es la 154 “Aportaciones no dinerarias pendientes por participaciones consideradas como pasivo financiero”.

Conversión de aportaciones voluntarias en obligatorias

Con ocasión de la transformación de aportaciones voluntarias en obligatorias, se deberá reclasificar el importe correspondiente:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
1501	CS cooperativo a l/p considerado pasivo financiero, aportaciones voluntarias	X	
1500	CS cooperativo a l/p considerado pasivo financiero, aportaciones obligatorias		X

Si la transformación fuera a la inversa, aportaciones obligatorias que se transformaran en voluntarias, el asiento sería el contrario.

> 3. AUMENTOS DE CAPITAL SOCIAL

En consonancia con el régimen de libre adhesión y baja voluntaria que rige en las cooperativas junto con la posibilidad de imputación de las pérdidas sociales al socio, el capital cooperativo tiene carácter variable. Fruto de esta variabilidad, la cifra de capital puede modificarse al alza y a la baja.

Los aumentos de capital pueden deberse a motivaciones diversas: por incorporación de nuevos socios, realización de nuevas aportaciones, capitalización de retornos, capitalización de reservas o de resultados y compensación de deudas, entre otros.

3.1. Aumentos por incorporación de nuevos socios

Al tiempo de contabilizar los aumentos de capital serán de aplicación los criterios expuestos en los apartados anteriores, tanto para el registro y valoración de las aportaciones realizadas por los socios, como para la calificación contable del capital.

Sin embargo, la Asamblea General puede establecer que los nuevos socios realicen una aportación adicional a la aportación obligatoria que les corresponde. Dicha aportación se denomina *cuota de ingreso*, tiene el carácter de no reintegrable y se calificará contablemente como fondos propios (norma tercera NACSC).

Según la Norma tercera las cuotas de ingreso de nuevos socios deberán figurar en el balance de situación de las cuentas anuales, formando parte de la partida "Fondo de Reserva Obligatorio" contenida en el epígrafe "Reservas" del patrimonio neto. No obstante, si el Fondo de Reserva Obligatorio (FRO en adelante) tuviera la calificación de reintegrable², las cuotas de ingreso figurarían en el pasivo del balance.

Reconocimiento contable de la cuota de ingreso

- > Forma parte del FRO
- > Figurará en el patrimonio neto del balance
- > Figurará en el pasivo del balance siempre que el FRO sea reintegrable

² Esta cuestión se tratará en el capítulo 4.

3.2. Capitalización de retornos cooperativos discrecionales

La Asamblea General, en la distribución de resultados, puede acordar asignar parte o todo el excedente disponible a los socios. La parte distribuida recibe el nombre de retorno cooperativo y se cuantifica en proporción a las actividades cooperativizadas realizadas por los socios.

Este retorno cooperativo, una vez acreditado, se convierte en deuda (a corto o a largo plazo), por tanto, el hecho de capitalizar estos retornos no es más que reconvertir deuda en fondos propios. Es una manera de fortalecer la tesorería de la empresa e incrementar su solvencia y garantía frente a terceros.

Los asientos a realizar en la capitalización de retornos discrecionales, serían los siguientes:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	X	
526	Retorno cooperativo y remuneración discrecional a pagar a c/p		X
526	Retorno cooperativo y remuneración discrecional a pagar a c/p	X	
1000	Capital social cooperativo, aportaciones obligatorias		X
1001	Capital social cooperativo, aportaciones voluntarias		X

Si el capital fuera considerado pasivo financiero realizaríamos los mismos asientos, aunque utilizaríamos las cuentas correspondientes 1500 "Capital social cooperativo a largo plazo considerado pasivo financiero, aportaciones obligatorias" y 1501 "Capital social cooperativo a largo plazo considerado pasivo financiero, aportaciones voluntarias".

3.3. Capitalización de excedentes

El beneficio o excedente obtenido por la cooperativa debe distribuirse teniendo en cuenta las normas legales por las que, una parte de dicho excedente obligatoriamente debe incrementar el fondo de reserva obligatorio y el fondo de educación y promoción (FEP en adelante), y en ocasiones el fondo de reserva para reembolso de aportaciones. Una vez deducidos estos importes, el excedente resultante podrá destinarse a diferentes propósitos, establecidos en los estatutos o acordados por la Asamblea General, uno de los cuales sería incrementar las aportaciones de los socios al capital social (NACSC, norma undécima, apartado 1 b.4).

La representación contable de dicha operación sería la siguiente:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	X	
1000	Capital social cooperativo, aportaciones obligatorias		X
1001	Capital social cooperativo, aportaciones voluntaria		X

Si el capital fuera considerado pasivo financiero realizaríamos los mismos asientos, aunque utilizando las cuentas correspondientes 1500 “Capital social cooperativo a largo plazo considerado pasivo financiero, aportaciones obligatorias” y 1501 “Capital social cooperativo a largo plazo considerado pasivo financiero, aportaciones voluntarias”.

3.4. Capitalización del fondo de reserva voluntario

Esta operación puede resultar interesante, entre otros motivos, a los efectos de fortalecer la posición financiera y patrimonial de la cooperativa, por la mayor posibilidad de percibir intereses por parte de los socios o simplemente para aumentar su aportación al capital.

La contabilización de esta operación dependerá de la calificación contable otorgada a esta reserva, como pasivo o como patrimonio neto, atendiendo a su exigibilidad³.

Si el fondo de reserva voluntario se califica como fondo propio, la representación contable de la capitalización será la siguiente:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
113	Tesorería	X	
1000	Capital social cooperativo, aportaciones obligatorias		X
1001	Capital social cooperativo, aportaciones voluntarias		X

Por la inscripción registral:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
5213	Acreeedores por fondo de reserva voluntario a c/p	X	
1000	Capital social cooperativo, aportaciones obligatorias		X
1001	Capital social cooperativo, aportaciones voluntarias		X

Si el capital fuera considerado pasivo financiero realizaríamos los mismos asientos, aunque utilizando las cuentas correspondientes 1500 “Capital social cooperativo a largo plazo considerado pasivo financiero, aportaciones obligatorias” y 1501 “Capital social cooperativo a largo plazo considerado pasivo financiero, aportaciones voluntarias”.

> 4. REDUCCIONES DE CAPITAL SOCIAL

La reducción del capital social cooperativo puede producirse como consecuencia del reembolso de las aportaciones a los socios que causen baja, del reembolso de aportaciones a socios o partícipes por acuerdo de la Asamblea General, de la imputación de pérdidas y de otras causas, de acuerdo con lo dispuesto por la legislación correspondiente.

³ La calificación contable del fondo de reserva voluntario puede verse en el capítulo correspondiente a los fondos de las cooperativas (capítulo 4).

4.1. Reducción por compensación de pérdidas

Las aportaciones de los socios pueden reducirse en el importe de las pérdidas imputadas a cada socio en función a su actividad cooperativizada, sin necesidad de que el socio cause baja en la cooperativa, reduciendo el importe de sus aportaciones obligatorias y voluntarias.

El asiento a realizar en la contabilización de esta reducción sería el siguiente:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
1000	Capital social cooperativo, aportaciones obligatorias		
1001	Capital social cooperativo, aportaciones voluntarias		
1500	Capital social cooperativo a l/p considerado pasivo financiero, aportaciones obligatorias	X	
1501	Capital social cooperativo a l/p considerado pasivo financiero, aportaciones voluntarias		
121	Resultados negativos de ejercicios anteriores		X
129	Resultado del ejercicio		X

4.2. Reducción por baja de socios

En caso de baja de la cooperativa, el socio tiene derecho al reembolso de sus aportaciones al capital, con una serie de limitaciones establecidas por ley, siempre que no se trate de aportaciones cuyo reembolso en caso de baja pueda ser rehusado incondicionalmente por el Consejo Rector.

El registro contable de la operación diferirá en función de la calificación contable que tuviere el capital del socio que causa baja. Planteamos los dos escenarios por separado:

- 1) Las reducciones del capital social que tenga la consideración de fondos propios, motivadas por el reembolso de las aportaciones al socio que cause baja producirán, desde el momento en que adquiera firmeza el acuerdo por el que se formaliza dicho reembolso, una reclasificación contable del valor acreditado de las aportaciones al capital social en la fecha en la que se produzca, que pasarán de los fondos propios al pasivo.

Si como consecuencia de esta operación se reembolsase algún otro importe correspondiente a otras partidas de fondos propios, también se reclasificarán en los mismos términos.

Si se realizaran deducciones sobre el importe a reintegrar al socio, debidas a pérdidas imputadas e imputables y/o a bajas no justificadas que originaran un resultado para la cooperativa, de acuerdo con las NACSC, éstas se reconocerán en las partidas de reservas que correspondan legalmente.

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
1000	Capital social cooperativo, aportaciones obligatorias	X	
1001	Capital social cooperativo, aportaciones voluntarias		
121	Resultados negativos de ejercicios anteriores		X ⁽¹⁾
129	Resultado del ejercicio		X ⁽¹⁾
112	Fondo de reserva obligatorio		X ⁽²⁾
1710	Deudas a l/p por reembolso de aportaciones a los socios		X
5210	Deudas a c/p por reembolso de aportaciones a los socios		X

(1) Por la imputación de pérdidas

(2) Por las bajas no justificadas

Respecto a la deducción por baja no justificada, se ha considerado la dotación al fondo de reserva obligatorio por ser la que mayoritariamente se prevé en la legislación cooperativa. En caso de que el destino fuera otra reserva, se abonaría la cuenta correspondiente.

- 2) Las reducciones del capital social calificado como pasivo financiero, motivadas por el reembolso de las aportaciones al socio que cause baja producirán, desde el momento en que adquiera firmeza el acuerdo por el que se formaliza dicho reembolso, una reclasificación contable dentro del pasivo del balance. En este caso, las deducciones que se realicen derivadas de bajas no justificadas, se registrarán como un ingreso financiero en la cuenta de pérdidas y ganancias de la cooperativa, sin perjuicio de su posterior dotación al fondo de reserva obligatorio, cuando la ley así lo prevea.

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
1500	Capital social cooperativo a l/p considerado pasivo financiero, aportaciones obligatorias	X	
1501	Capital social cooperativo a l/p considerado pasivo financiero, aportaciones voluntarias		
121	Resultados negativos de ejercicios anteriores		X ⁽¹⁾
129	Resultado del ejercicio		X ⁽¹⁾
76	Ingresos financieros		X ⁽²⁾
1710	Deudas a l/p por reembolso de aportaciones a los socios		X
5210	Deudas a c/p por reembolso de aportaciones a los socios		X

(1) Por la imputación de pérdidas

(2) Por las bajas no justificadas

Posteriormente, cuando proceda la imputación al fondo de reserva obligatorio de la cantidad detrída al socio:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
6647	Intereses y retorno obligatorio de las aportaciones al capital cooperativo y de otros fondos calificados con características de deuda	X	
112	Fondo de reserva obligatorio		X

> 5. RETRIBUCIÓN DEL CAPITAL SOCIAL

Una de las características de las sociedades cooperativas es la “paridad del voto”, un socio - un voto, con independencia del porcentaje que el socio detente en el capital social. Además, la distribución de beneficios a los socios no se hace en función de su aportación al capital social, sino en función a la actividad cooperativizada realizada por ellos, es decir, las aportaciones al capital social no confieren derechos económicos.

Estos dos motivos, entre otros, hacen que sea posible retribuir el capital social con unos intereses periódicos, siempre que así se establezca estatutariamente.

La norma segunda de las NACSC, en su apartado 1.2, regula la remuneración de las aportaciones al capital social. Según la citada norma, cuando estos intereses retribuyan un componente del patrimonio neto se calificarán como una distribución de resultados y por tanto supondrán una disminución directa del patrimonio neto. Sin embargo, en los casos en que se remunere un pasivo financiero se hará una distinción, dependiendo de que la remuneración sea obligatoria o discrecional. Cuando la remuneración sea obligatoria, se considerará gasto financiero de la cooperativa, individualizado en la cuenta de pérdidas y ganancias en un desglose específico, dentro de la partida de Gastos Financieros, titulado “Intereses y retorno obligatorio de las aportaciones al capital social y de otros fondos”. Por el contrario, si la remuneración es discrecional, se contabilizará como un reparto de resultados en la fecha en que la Asamblea General adopte el acuerdo de distribución.

reconocimiento contable de la remuneración al capital

- > Si el capital se califica como instrumento de patrimonio, la remuneración se reconoce como distribución de resultados.
- > Si el capital se califica como pasivo y la remuneración es discrecional, la remuneración se reconoce como distribución de resultados.
- > Si el capital se califica como pasivo y la remuneración es obligatoria, la remuneración se reconoce como gasto financiero.

La cuenta de gasto financiero que reflejará la remuneración obligatoria es la 6647 “Intereses y retorno obligatorio de las aportaciones al capital cooperativo y de otros fondos calificados con características de deuda”.

Así el devengo de la remuneración se registraría como sigue:

El movimiento de las cuentas es el siguiente:

- > Si retribuye capital considerado patrimonio neto o es una retribución discrecional, se contabilizará como un reparto de resultados:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	X	
526	Retorno cooperativo y remuneración discrecional a pagar a c/p		X

Por el posterior pago de los intereses:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
526	Retorno cooperativo y remuneración discrecional a pagar a c/p	X	
57	Tesorería		X
4751	HP, acreedora por retenciones practicadas ⁴		X

- > Si retribuye capital considerado pasivo financiero, siendo una retribución obligatoria, se contabilizará como un gasto financiero:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
6647	Intereses y retorno obligatorio de las aportaciones al capital cooperativo y de otros fondos calificados con características de deuda	X	
507	Retornos cooperativos y remuneración obligatoria a pagar a c/p ⁽¹⁾		X

(1) A pesar de que las NACSC conservan el título de la cuenta 507 previsto en el PGC y PGC Pymes, se propone, dada la naturaleza de la operación, adecuar la denominación. Se sugiere el siguiente título: 507 "Retornos cooperativos y remuneración obligatoria a pagar a corto plazo".

Por el posterior pago de los intereses:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
507	Retornos cooperativos y remuneración obligatoria a pagar a c/p	X	
57	Tesorería		X
4751	HP, acreedora por retenciones practicadas ⁴		X

4 Un amplio estudio de esta metodología de aportaciones puede encontrarse en Polo y Romero (2011).

> **6. CAPITAL ROTATIVO O ROTATORIO**

Merece especial atención, dada su amplia proliferación en el sector cooperativo agrario, el llamado capital rotativo o rotatorio⁵. Los socios realizan aportaciones anuales al capital social, basándose en la participación que tienen, anualmente, en la actividad cooperativizada. Al recibir la cooperativa las aportaciones anuales, se le reembolsan al socio las aportaciones realizadas por él, en periodos anteriores. El momento en que se inician las devoluciones debe venir determinado por la Asamblea General.

En otro sentido, la doctrina también se refiere al capital rotatorio como un capital que se acumula hasta que se alcanza un nivel determinado de capitalización y, superado éste, el exceso que provocarán las nuevas aportaciones al capital, será reembolsado a los socios más antiguos, que reciben así sus aportaciones actualizadas (Vargas y otros, 2017; Vargas, 2012).

Las aportaciones que realizan los socios por el procedimiento del capital rotativo, pueden determinarse de diferentes maneras. Polo y Romero (2011), diferencian tres procedimientos. El primero consiste en establecer un importe, normalmente medido en porcentaje, sobre el valor de liquidación anual de la cosecha. Otro método parte de calcular un valor económico, referido a las unidades físicas aportadas por los socios o comercializadas a través de la cooperativa. El último procedimiento trata de calcular un valor, referido a una unidad de superficie productiva adscrita a una cooperativa.

Al tiempo de plantear la calificación contable del capital social rotatorio, entendemos que las devoluciones de aportaciones a los socios, no deben dar lugar, por sí mismas, a la calificación contable del capital como pasivo financiero, toda vez que van acompañadas de nuevas aportaciones al capital, calculadas éstas según el uso actual que está haciendo el socio de la actividad cooperativa. El capital social, en este caso, es bastante estable, ya que, aunque varíe de manos (unos años aportarán más capital unos socios y otros años lo harán otros), el cómputo global se mantiene con pocas variaciones. Por consiguiente, entendemos que el capital, bajo esta perspectiva, seguiría calificándose como fondo propio de la cooperativa.

> **7. GASTOS DE CONSTITUCIÓN Y MODIFICACIÓN DEL CAPITAL**

Los gastos de constitución y modificación del capital se definen en el PGC como gastos de naturaleza jurídico-formal relacionados con la emisión o reducción del capital por parte de la empresa, tales como honorarios de abogados, notarios y registradores; impresión de memorias, boletines y títulos; tributos; publicidad; comisiones y otros gastos de colocación.

Su reconocimiento contable será distinto en función de la calificación contable que reciba el capital emitido o reducido. En las cooperativas, el tratamiento contable de dichos gastos está regulado en la NACSC segunda, apartado 1.1.3. y, supletoriamente, por la Resolución del ICAC de 5 marzo de 2019.

⁵ Un amplio estudio de esta metodología de aportaciones puede encontrarse en Polo y Romero (2011).

7.1. Tratamiento contable si el capital se califica como fondo propio

Siguiendo el literal de la norma, si el capital se califica como fondo propio, los gastos de emisión o reducción de dicho capital se imputarán a las reservas de la entidad. Además, conforme al PGC y el PGC Pymes, al cierre, deberá ajustarse contra dichas reservas el efecto impositivo sobre los gastos, al ser gastos deducibles en la base imponible del impuesto sobre sociedades.

La representación contable de dicha operación sería la siguiente:

Por el importe de los gastos incurridos:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
11	Reservas	X	
57	Tesorería		X

Al cierre del ejercicio, por el efecto impositivo sobre los gastos anteriores:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	X	
11	Reservas		X

Importante

> Los gastos de constitución y/o modificación del capital calificado como instrumento de patrimonio, se imputan a reservas netos del efecto impositivo.

7.2. Tratamiento contable si el capital se califica como pasivo financiero

En este caso, los gastos de emisión o reducción de capital se imputarán directamente a resultados, salvo que pueda realizarse una imputación fiable de acuerdo a un criterio financiero. Esta última opción consistiría en la aplicación del criterio del coste amortizado, por el que se reconocería el gasto de emisión como un ajuste en el valor inicial del pasivo, es decir, como un menor valor inicial de éste y la diferencia se iría reconociendo en la cuenta de pérdidas y ganancias, como un gasto financiero mediante la utilización del método del tipo de interés efectivo. En el caso de una reducción, dado que el capital calificado como deuda se extingue, entendemos que no procede aplicar el criterio del coste amortizado, por lo que los gastos de reducción de dicho capital deberían cargarse, en cualquier caso, a la cuenta de resultados.

La representación contable de esta operación sería la siguiente:

Por el importe de los gastos incurridos, imputados directamente a resultados:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
669	Otros gastos financieros	X	
57	Tesorería		X

En el caso de aplicar el criterio del coste amortizado, se deberían realizar tres asientos diferentes:

Por el importe de los gastos incurridos, según el criterio del coste amortizado:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
1500	Capital social cooperativo a l/p considerado pasivo financiero, aportaciones obligatorias	X	
1501	Capital social cooperativo a l/p considerado pasivo financiero, aportaciones voluntarias		
57	Tesorería		X

Al cierre de cada ejercicio, por la valoración a coste amortizado:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
669	Otros gastos financieros	X	
1500	Capital social cooperativo a l/p considerado pasivo financiero, aportaciones obligatorias		X
1501	Capital social cooperativo a l/p considerado pasivo financiero, aportaciones voluntarias		

También al cierre del ejercicio, por la diferencia temporaria que se genera el primer año:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	X	
479	Pasivos diferencias temporarias imponibles		X

Téngase en cuenta que, en los años posteriores, irá revirtiendo dicha diferencia temporaria.

Importante

> Los gastos de constitución y/o modificación del capital calificado como pasivo se imputarán directamente a resultados, como gasto financiero, salvo que pueda realizarse una imputación fiable de acuerdo a un criterio financiero (coste amortizado).

7.3. Tratamiento en casos específicos

La RICAC marzo-19 (art. 6.2) regula que se contabilizarán directamente como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias, aquellos gastos relacionados con operaciones de ampliación y reducción de capital que afecten al patrimonio neto de la entidad, pero no supongan un incremento de sus fondos propios, por ejemplo, un aumento de capital con cargo a reservas o una reducción de capital para compensar pérdidas.

Importante

> En algunas modificaciones de capital especiales, los gastos de estas operaciones se reconocerán directamente como gasto en la cuenta de resultados.

> 8. INFORMACIÓN A INCLUIR EN LA MEMORIA DE LAS CUENTAS ANUALES

La NACSC decimotercera, establece que las cooperativas deberán elaborar la memoria de las cuentas anuales conforme a los modelos y normas establecidos en el PGC o en el PGC Pymes, según proceda, aunque incluye específicamente unas modificaciones a dichos modelos, con el fin de adaptar la información contenida en la memoria a las características propias de las entidades cooperativas.

A continuación, detallaremos la información que debe figurar en la memoria de las cuentas anuales relativa al capital social, atendiendo a los dos formatos de memoria, normal y abreviado del PGC, así como la memoria del PGC Pymes.

8.1. Información sobre el capital en la memoria normal

En el subapartado 9.5 “Fondos propios” de la memoria de las cuentas anuales incluido en la tercera parte del PGC se incorporará la siguiente información:

- a) Análisis del movimiento durante el ejercicio de la partida capital, indicando el origen de los aumentos y las causas de las disminuciones, así como los saldos iniciales y finales.
- b) Información sobre:
 - El importe del capital social mínimo fijado en los estatutos y la justificación, en su caso, de su total desembolso desde la constitución de la cooperativa. En el caso de aportaciones no dinerarias al capital social se deberá señalar, en el ejercicio que se incorpora, la valoración fijada por el Consejo Rector. Asimismo, deberá indicarse y justificar, en su caso, que el importe de las aportaciones realizadas por los socios colaboradores no excede del porcentaje fijado por la ley. También se informará sobre el importe del capital social correspondiente a los asociados o adheridos.
 - Importe del capital social que ha sido calificado de acuerdo con lo previsto en las NACSC como pasivo financiero o, en su caso, instrumento financiero compuesto. Adicionalmente, se detallarán las características de estas emisiones.

- El importe del capital social que corresponde a los socios inactivos, no usuarios o excedentes, a los socios honoríficos, así como el número de socios que se encuentran en cada una de estas situaciones.
- El número de los socios a prueba y la proporción que representan en relación con el total de los socios de la cooperativa.
- El importe de la aportación obligatoria mínima al capital social para ser socio, así como, en su caso, el importe de las nuevas aportaciones obligatorias acordadas por la Asamblea General y la justificación del desembolso efectuado de acuerdo con lo dispuesto por la ley.
- El importe de las aportaciones voluntarias al capital social, así como la justificación del desembolso efectuado en el momento de la suscripción y, en su caso, la fecha de exigibilidad y cuantía de los desembolsos pendientes.
- Las ampliaciones de capital social en curso, indicando las aportaciones a suscribir, su importe, el desembolso inicial, los derechos que incorporarán y las restricciones que tendrán, así como el plazo concedido para la suscripción.
- Las reducciones de capital social en curso, indicando su naturaleza, importe, así como cualquier otra circunstancia que resulte significativa.
- El importe del reembolso resultante de la liquidación de las aportaciones de conformidad con lo establecido en la ley, señalando la cuantía de las deducciones practicadas. Asimismo, se indicará el plazo de reembolso y la cuantía de los intereses que deberán abonarse anualmente junto con la parte de la cantidad a reembolsar.
- La información que afecta al capital social de la sociedad cooperativa deberá suministrarse con el adecuado detalle, diferenciando el capital calificado como fondos propios y el calificado como instrumento financiero compuesto.

De acuerdo con AECA (2009), en caso de que el capital social sea calificado como pasivo financiero se crea un subapartado específico, dentro del apartado 9 de la memoria dedicado a los instrumentos financieros, que llevará por título "Capital social clasificado como pasivo financiero", recogiendo en él información similar a la que hemos indicado anteriormente para el capital calificado como fondo propio.

8.2. Información sobre el capital en la memoria abreviada y en PGC Pymes

En el subapartado "Fondos propios" de la memoria abreviada de las cuentas anuales incluido en la tercera parte del Plan General de Contabilidad se incorporará la siguiente información:

- a) Análisis del movimiento durante el ejercicio de la partida capital, indicándose los orígenes de los aumentos y las causas de las disminuciones, así como los saldos iniciales y finales. En particular, se informará sobre: el importe del capital social mínimo fijado en los estatutos y la justificación de su total desembolso desde la constitución de la cooperativa; en el caso de aportaciones no dinerarias al capital social se deberá señalar la valoración fijada por el Consejo Rector; el importe de las aportaciones realizadas por los socios colaboradores; el importe del capital social correspondiente a los asociados o adheridos; el importe del capital social que

corresponde a los socios inactivos, no usuarios o excedentes, a los socios honoríficos, así como el número de socios que se encuentran en cada una de estas situaciones y el número de los socios a prueba y la proporción que representan en relación con el total de los socios de la cooperativa.

b) Información sobre:

- Importe del capital social que ha sido calificado de acuerdo con lo previsto en las NACSC como pasivo financiero o instrumento financiero compuesto. Se detallarán las características de estas emisiones.
- La información que afecta al capital social de la sociedad cooperativa deberá suministrarse con el adecuado detalle, diferenciando el capital calificado como fondos propios y el calificado como instrumento financiero compuesto.

En caso de que el capital social sea calificado como pasivo financiero entendemos que debería crearse un subapartado dentro de la nota 6 dedicada a los pasivos financieros. Dicho subapartado llevaría por título “Capital social clasificado como pasivo financiero” y se recogería en él información similar a la que hemos indicado anteriormente para el capital calificado como fondo propio.

> 9. SUPUESTOS PRÁCTICOS

Supuesto 2.1

La cooperativa AGROSUR se constituye con un capital de 15.000 € con aportaciones obligatorias dinerarias con prohibición incondicional al reembolso y sin obligación a retribuir la aportación. Los cooperativistas desembolsan la cuantía mínima legal del 25%, comprometiéndose a aportar el resto en el plazo de un año.

Los gastos de constitución han ascendido a 800 € (tipo impositivo 20%), pagándose al contado. Todas las operaciones de tesorería se realizan por bancos.

Se pide: contabilizar en una etapa contable las operaciones de suscripción y desembolso del capital, la exigibilidad del desembolso pendiente al cabo de un año, así como los gastos de constitución. A continuación, detallaremos la información que debe figurar en la memoria de las cuentas anuales relativa al capital social, atendiendo a los dos formatos de memoria, normal y abreviado del PGC, así como la memoria del PGC Pymes.

Solución supuesto 2.1

Por la fundación de la cooperativa:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
572	Bancos c/c	3.750	
1030	Socios por desembolsos no exigidos, capital pendiente de inscripción	11.250	
1000	Capital social cooperativo, aportaciones obligatorias		15.000

Por los gastos de constitución:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
113	Fondo de reserva voluntario	800	
572	Bancos c/c		800

Por el efecto impositivo sobre los gastos de constitución:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido (800 x 20%)	160	
113	Fondo de reserva voluntario		160

Por la exigencia de los desembolsos pendientes y el posterior cobro:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
5580	Socios por desembolsos exigidos	11.250	
1030	Socios por desembolsos no exigidos, capital social		11.250
572	Bancos c/c	11.250	
5580	Socios por desembolsos exigidos		11.250

Supuesto 2.2

La cooperativa AGRONORTE se constituye con tres socios, que se comprometen a realizar una aportación dineraria obligatoria de 30.000 € en total, con derecho a reembolso en caso de baja, el 25% de la cual se entrega en el momento de su incorporación y el resto a los seis meses.

Los gastos de constitución, pagados al contado, han ascendido a 800 € y la empresa los imputa a resultados. Todas las operaciones de tesorería se realizan por bancos.

Se pide: contabilizar en una sola etapa contable las operaciones de suscripción y desembolso del capital, la exigibilidad del desembolso pendiente al cabo de los seis meses y su pago, así como los gastos de constitución.

Solución supuesto 2.2

Por la fundación de la cooperativa:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
572	Bancos c/c	7.500	
1530	Desembolsos no exigidos por CS cooperativo considerado pasivo financiero	22.500	
1500	CS cooperativo a l/p considerado pasivo financiero, aportaciones obligatorias		30.000

Por los gastos de constitución, que en este caso al calificarse el capital como pasivo, se registrarán directamente como gasto en la cuenta de resultados.

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
669	Otros gastos financieros	800	
572	Bancos c/c		800

Por la exigencia de los desembolsos pendientes y el posterior cobro:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
5585	Socios por desembolsos exigidos, capital social considerado pasivo financiero	22.500	
1530	Desembolsos no exigidos por CS cooperativo considerado pasivo financiero		22.500

572	Bancos c/c	22.500	
5585	Socios por desembolsos exigidos, capital social considerado pasivo financiero		22.500

Supuesto 2.3

AGROCENTRAL S. Coop. presenta al cierre del año 200X unos beneficios de 6.000 €. Su capital social asciende a 20.000 € (un 75% son aportaciones obligatorias y el resto voluntarias), la cooperativa tiene derecho incondicional a rehusar la devolución de aportaciones a los socios y, según los estatutos, las aportaciones obligatorias devengarán un interés anual del 1% y las voluntarias del 2%, en la medida que existan beneficios suficientes y hasta el importe de dichos beneficios.

La retención a aplicar a los intereses, por ser rendimientos de capital mobiliario, asciende al 19%.

Se pide:

1. Calificación contable del capital social.
2. Contabilización del devengo de los intereses al cierre y su posterior pago.

Solución supuesto 2.3

A pesar de que la cooperativa tenga derecho incondicional a rehusar el reembolso de las aportaciones a los socios, dado que la remuneración al capital es obligatoria, éste se calificará contablemente como pasivo financiero.

Interés de las aportaciones obligatorias = $15.000 \times 1\% = 150 \text{ €}$

Interés de las aportaciones voluntarias = $5.000 \times 2\% = 100 \text{ €}$

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
6647	Intereses y retorno obligatorio de las aportaciones al capital cooperativo y de otros fondos calificados con características de deuda	250	
507	Retornos cooperativos y remuneración obligatoria a pagar a c/p		250

Por el pago de los intereses:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
507	Retornos cooperativos y remuneración obligatoria a pagar a c/p	250	
572	Bancos c/c		202,50
4751	HP, acreedora por retenciones practicadas		47,50

> **CAPÍTULO 3. OTRAS APORTACIONES DE SOCIOS**

> **1. OTRAS APORTACIONES DE SOCIOS NO REINTEGRABLES**

La cooperativa puede exigir a sus socios otras aportaciones no reintegrables, adicionales a la aportación del capital, que podrán ser dinerarias o en especie. Dichas aportaciones se tratan en la NACSC tercera, calificándolas como fondos propios cuando no constituyan la contraprestación o retribución de los bienes o servicios prestados por la cooperativa a sus socios. Se pueden clasificar en tres categorías, que se tratarán a continuación.

1.1. Cuotas de ingreso de nuevos socios

Las cuotas de ingreso son cuotas que deben aportar los nuevos socios al ingresar en la cooperativa, además de la contribución correspondiente al capital social. Están establecidas vía estatutos o por la Asamblea General, no forman parte del capital social y tienen el carácter de no reintegrables. El importe de dichas cuotas puede variar dependiendo de la clase de socio de la cooperativa.

Están limitadas en su importe y por regla general, se solicitan para no provocar un efecto dilución, al participar los nuevos socios de unas reservas que se generaron cuando ellos no formaban parte de la cooperativa. Se aminora así el perjuicio a los antiguos socios, ya que los nuevos aportan el capital social y la parte que les corresponde, en función de las reservas que existen ya en la sociedad.

Podemos encontrar cierta similitud económica con la prima de emisión o asunción de las sociedades anónimas y de responsabilidad limitada, aunque el destino de la misma es diferente. La prima de emisión actúa en la empresa capitalista como una reserva totalmente disponible, en cambio, tanto la Ley estatal de cooperativas como la totalidad de la legislación autonómica, asignan las cuotas de ingreso al FRO, siendo por tanto indisponibles, total o parcialmente. Dada su imputación a dicho fondo, el tratamiento contable de las cuotas de ingreso se desarrollará en el capítulo correspondiente al FRO.

1.2. Aportaciones o cuotas para compensar pérdidas

Se trata de aportaciones o cuotas que se exigen a los socios con la finalidad de compensar total o parcialmente pérdidas de la sociedad cooperativa. Esta operación no tiene relación con el proceso de compensación de pérdidas que se puede producir en el plano tributario.

Dichas entregas de los socios se contabilizarán en la cuenta 118 "Aportaciones de socios o propietarios" contenida en la cuarta y quinta parte del PGC y del PGC Pymes, con el siguiente movimiento:

- > Se abonará con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 ó a las cuentas representativas de los bienes no dinerarios aportados.

> Se cargará:

- Generalmente, con abono a la cuenta 121.
- Por la disposición que de la aportación pueda realizarse.

1.3. Aportaciones o cuotas destinadas directamente a incrementar los fondos de reserva de la cooperativa

Dichas aportaciones también se recogerán en las cuentas anuales en la subagrupación "Fondos propios" del patrimonio neto del balance, en la partida correspondiente del epígrafe "Reservas", de acuerdo con lo que al respecto haya acordado la sociedad cooperativa.

2. FONDOS SUBORDINADOS CON VENCIMIENTO EN LA LIQUIDACIÓN DE LA COOPERATIVA

La NACSC quinta trata los fondos subordinados con vencimiento en la liquidación de la cooperativa, definiendo dos tipos de fondos, los fondos de participaciones y otros fondos subordinados.

2.1. Fondo de participaciones

Es una forma de financiación de la sociedad. La cooperativa crea unas participaciones, llamadas "participaciones especiales", que pueden adquirir tanto los socios como terceros ajenos a la cooperativa. Su plazo de vencimiento mínimo es de 5 años, aunque puede darse el caso de que su vencimiento no tenga lugar hasta la liquidación de la cooperativa. Esta última categoría de participaciones especiales son las que regula la norma quinta de las NACSC, refiriéndose a las participaciones cuyo vencimiento no esté previsto que se produzca hasta la liquidación de la cooperativa y además, a efectos de prelación de créditos, se sitúen detrás de los acreedores comunes, circunstancia que evidencia su carácter subordinado.

Aunque el artículo 53 de la Ley estatal de cooperativas afirma que estos fondos subordinados se consideran capital social, las NACSC le dan un tratamiento diferenciado. Según la norma contable, se consideran fondos propios de la cooperativa, de acuerdo al criterio de exigibilidad, cuando únicamente exista obligación al reembolso en caso de liquidación de la cooperativa y que, además, no lleven aparejado el pago de una remuneración obligatoria por parte de la cooperativa. En caso contrario, estos fondos se calificarán como pasivo financiero.

A diferencia del capital social, las participaciones especiales no confieren a sus propietarios los derechos políticos inherentes a la condición de socios, como el derecho de voto, la asistencia a Juntas, etc.

Estos fondos podrán remunerarse, devengando intereses, al igual que ocurre con el capital social y no pueden reembolsarse si no es por causas determinadas y a criterio de la sociedad. Sin embargo, la remuneración obligatoria les hará perder el carácter de fondos propios y pasarán a ser pasivos financieros.

A efectos de su presentación en el balance, cuando estos fondos se califiquen como fondos propios, se creará un epígrafe dentro de la subagrupación “Fondos propios” del patrimonio neto, con la denominación “Fondos capitalizados”. Por el contrario, si se califican como pasivos financieros, figurarán en las partidas creadas al efecto, dentro del epígrafe “Deudas con características especiales a largo plazo” y “Deudas con características especiales a corto plazo”, según corresponda, del pasivo no corriente y corriente del balance, con la denominación “Acreedores por fondos capitalizados a largo plazo” y “Acreedores por fondos capitalizados corto plazo”, respectivamente.

A efectos de su registro contable, se utilizarán diferentes cuentas atendiendo a su carácter de fondo propio o de pasivo financiero:

Quando se califiquen como fondos propios

Dentro del subgrupo 10 “Capital y fondos capitalizados” contenido en la cuarta y quinta parte del PGC y del PGC Pymes, podrá emplearse la cuenta 107 “Fondo de participaciones y otros fondos subordinados con vencimiento en la liquidación”, con el siguiente movimiento:

- > Se abonará por el importe de las participaciones suscritas con cargo a cuentas del subgrupo 57.
- > Se cargará, con carácter general, en el momento de la liquidación de la cooperativa o en el momento en que la cooperativa acuerde discrecionalmente su reembolso.

Quando se califiquen como pasivo financiero

Dentro de los subgrupos 17 “Deudas a largo plazo por préstamos recibidos, empréstitos y otros conceptos” y 52 “Deudas a corto plazo por préstamos recibidos y otros conceptos” contenidos en la cuarta y quinta parte del PGC y del PGC Pymes, podrán emplearse, respectivamente, las cuentas 1714 “Acreedores por fondos capitalizados a largo plazo” y 5214 “Acreedores por fondos capitalizados a corto plazo”, con el siguiente movimiento:

1714 “Acreedores por fondos capitalizados a largo plazo”

- > Se abonará, con carácter general, por el importe de las participaciones suscritas con cargo a cuentas del subgrupo 57.
- > Se cargará, con carácter general, en el momento de la liquidación de la cooperativa y por el traspaso al corto plazo con abono a la cuenta 5214.

5214 “Acreedores por fondos capitalizados a corto plazo”

- > Se abonará por el traspaso al corto plazo.
- > Se cargará, con carácter general, en el momento de la liquidación de la cooperativa.

2.2. Otros fondos subordinados

Además de las participaciones especiales, la cooperativa puede financiarse con otros fondos cuyo vencimiento no tenga lugar hasta la aprobación de la liquidación de la cooperativa y que, a efectos de prelación de créditos, se sitúen detrás de todos los acreedores comunes.

El tratamiento contable de la remuneración de estos fondos, su incorporación en las cuentas anuales y las cuentas a emplear para su registro contable, se realizará de acuerdo con lo previsto en el apartado anterior, dedicado a las participaciones especiales.

> 3. INFORMACIÓN A INCLUIR EN LA MEMORIA DE LAS CUENTAS ANUALES

De acuerdo con la NACSC decimotercera, las cooperativas deberán incluir en la memoria de las cuentas anuales información adicional a la que reza en el resto de estados contables, en relación a las aportaciones de socios que hemos tratado en este capítulo.

La información a incluir en la memoria difiere según la cooperativa elabore el modelo normal, el abreviado o se opte por aplicar el PGC Pymes.

Información a incluir en el modelo normal de memoria

En el apartado "Fondos propios" de la memoria de las cuentas anuales incluido en la tercera parte del PGC se incorporará la siguiente información:

- a) Análisis del movimiento durante el ejercicio de las partidas relacionadas con otras aportaciones de socios ubicadas en esta agrupación, indicando el origen de los aumentos y las causas de las disminuciones, así como los saldos iniciales y finales.
- b) Información sobre el importe de la financiación subordinada con vencimiento en la liquidación que, de acuerdo con lo dispuesto en la NACSC quinta, tenga la naturaleza de fondos propios. Asimismo, se informará sobre el importe y las características de la remuneración de la deuda subordinada con vencimiento en la liquidación

Información a incluir en el modelo abreviado de memoria PGC o modelo memoria PGC Pymes

En el apartado "Fondos propios" de la memoria de las cuentas anuales incluido en la tercera parte del PGC se incorporará la siguiente información:

- > Análisis del movimiento durante el ejercicio de las partidas relacionadas con otras aportaciones de socios ubicadas en esta agrupación, indicando el origen de los aumentos y las causas de las disminuciones, así como los saldos iniciales y finales.

> 4. SUPUESTOS PRÁCTICOS

Supuesto 3.1

Una cooperativa formada por tres socios presenta a fecha 1/1/202X el siguiente balance de situación:

ACTIVO		PATRIMONIO NETO Y PASIVO	
<i>Activo No Corriente</i>		<i>Patrimonio Neto</i>	
Inmovilizado	10.000	<i>Fondos Propios</i>	
<i>Activo Corriente</i>		Capital social, aportaciones obligatorias	9.000
Existencias	5.000	F.R.O.	3.500
Deudores	8.000	Fdo. reserva voluntario	8.000
Bancos c/c	5.000	Resultado del ejercicio	5.000
TOTAL ACTIVO	28.000	<i>Pasivo No Corriente</i>	
		F.E.P.	1.000
		<i>Pasivo Corriente</i>	
		Acreedores a c/p	1.500
		TOTAL PN + PASIVO	28.000

Durante el ejercicio se han realizado las siguientes operaciones:

1. En la Asamblea General se acuerda la incorporación de un nuevo socio cooperativista, al que se le exigirá la aportación obligatoria no reembolsable y sin derecho a remuneración, de 3.000 € más una cuota de ingreso de 750 €. El nuevo socio realiza los desembolsos, por bancos, al 100%.
2. A los efectos de dar una imagen más sólida financieramente, la Asamblea General acuerda capitalizar reservas de libre disposición por importe total de 6.000 €. Las características del capital creado son las mismas a las del capital existente.

Se pide:

1. Realizar los asientos en el libro diario de la incorporación del nuevo socio y la capitalización de reservas, suponiendo que la cuota de ingreso se imputa al FRO.
2. Elaborar el balance de situación a fecha de cierre de ejercicio.

Solución supuesto 3.1.

Por la incorporación de un nuevo socio a la cooperativa, con capital calificado como instrumento de patrimonio, imputando la cuota de ingreso al FRO.

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
572	Bancos c/c	3.750	
112	Fondo de reserva obligatorio		750
1000	Capital social cooperativo, aportaciones obligatorias		3.000

Por la capitalización con cargo a reservas libres de 6.000 €.

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
113	Fondo de reserva voluntario	6.000	
1000	Capital social cooperativo, aportaciones obligatorias		6.000

ACTIVO	
<i>Activo No Corriente</i>	
Inmovilizado	10.000
<i>Activo Corriente</i>	
Existencias	5.000
Deudores	8.000
Bancos c/c	8.750
TOTAL ACTIVO	31.750

PATRIMONIO NETO Y PASIVO	
<i>Patrimonio Neto</i>	
<i>Fondos Propios</i>	
Capital social, aportaciones obligatorias	18.000
F.R.O.	4.250
Fdo. reserva voluntario	2.000
Resultado del ejercicio	5.000
<i>Pasivo No Corriente</i>	
F.E.P.	1.000
<i>Pasivo Corriente</i>	
Acreedores a c/p	1.500
TOTAL PN + PASIVO	31.750

Supuesto 3.2

Una cooperativa ha emitido participaciones especiales con vencimiento en la liquidación de la entidad. Se colocan todas las participaciones, siendo las características de la emisión las siguientes:

- > Se emiten 300 participaciones de 10 € de valor unitario de emisión.
- > El valor de emisión coincide con el nominal, por lo que no hay prima de emisión alguna.
- > La cooperativa no ha incurrido en gastos de emisión.
- > No se establece remuneración obligatoria de las participaciones. Sin embargo, la Asamblea General podría establecer una remuneración siempre que la cooperativa tuviera excedentes. En este caso, la remuneración ascendería al 5% del beneficio de la entidad.

En este ejercicio, la cooperativa ha obtenido un beneficio de 20.000 € y la Asamblea General acuerda la remuneración de las participaciones especiales.

Se pide: contabilizar la emisión de las participaciones especiales y el posterior pago de la participación en resultados correspondiente al primer año, siendo la retención fiscal del 19%.

Solución supuesto 3.2

Por la emisión de las participaciones especiales:

Dichas participaciones se calificarán como instrumento de patrimonio ya que únicamente existe obligación al reembolso en caso de liquidación de la cooperativa y no llevan aparejado el pago de una remuneración obligatoria.

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
572	Bancos c/c	3.000	
107	Fondo de participaciones y otros fondos subordinados con vencimiento en la liquidación		3.000

Por la remuneración de las participaciones durante el primer ejercicio:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	1.000	
526	Retorno cooperativo y remuneración discrecional a pagar a corto plazo		1.000

Por el pago de las remuneraciones:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
526	Retorno cooperativo y remuneración discrecional a pagar a corto plazo	1.000	
572	Bancos c/c		810
4751	HP, acreedora por retenciones practicadas		190

> CAPÍTULO 4. FONDOS SOCIALES COOPERATIVOS

En las cooperativas, la inestabilidad de la cifra de capital social resulta compensada con una mayor dotación obligatoria a unos fondos sociales que tienen, en la mayoría de los casos, un carácter permanente e irrepartible. Son los denominados fondos obligatorios, en particular, el fondo de reserva obligatorio, asimilable, aunque con ciertos matices, a la reserva legal de las entidades capitalistas; el fondo de educación, formación y promoción, específico para las cooperativas y vinculado esencialmente a su carácter social; y el fondo de reembolso o actualización, que intenta minimizar la pérdida de poder adquisitivo del socio cuando se le devuelven sus aportaciones al causar baja en la cooperativa. Aunque todos reciban el calificativo de fondos sociales, su tratamiento contable difiere, atendiendo al principio consistente en reflejar contablemente la sustancia económica de las operaciones frente a la forma jurídica que las reviste, por lo que al tiempo de calificar contablemente los fondos atenderemos a la finalidad para la que se han creado.

> 1. FONDO DE RESERVA OBLIGATORIO

1.1. Calificación contable del fondo

El fondo de reserva obligatorio se destina a la consolidación, desarrollo y garantía de la cooperativa. El carácter variable del capital social cooperativo erige al FRO como la garantía de la cooperativa frente a terceros, dando a su vez solidez y estabilidad a estas entidades.

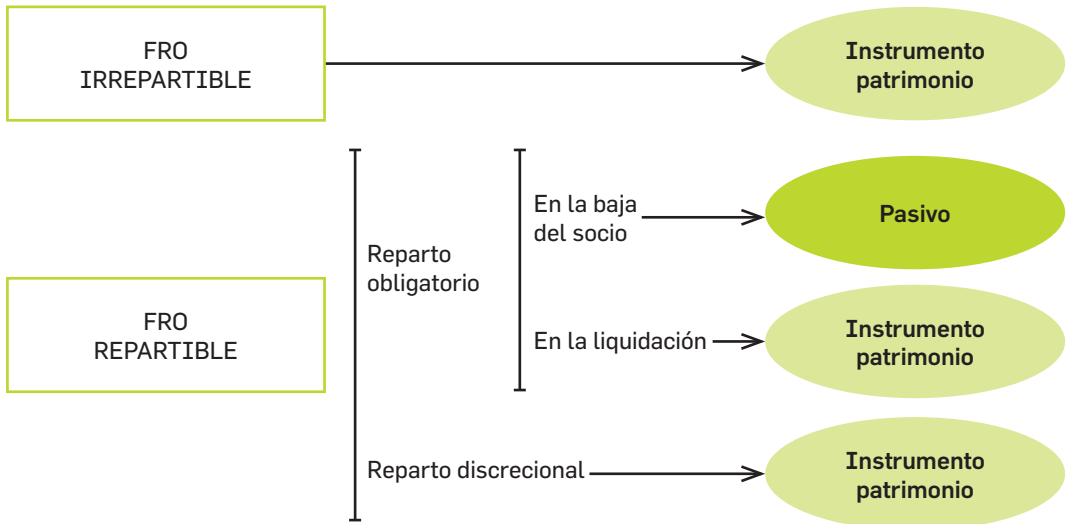
Este fondo social tiene, en general, un carácter irrepartible, aunque cada vez son más las autonomías que establecen su repartibilidad parcial en caso de baja de los socios o en caso de liquidación de la cooperativa, si así estuviere previsto en los estatutos.

A nivel contable, la calificación del FRO se vinculará a su repartibilidad. Así, se calificará como patrimonio neto, formando parte de los fondos propios, siempre que sea irrepartible. Por el contrario, si es parcialmente repartible y además reúne la definición de pasivo financiero, tendrá tal calificación en la parte que corresponda.

Para que el FRO repartible sea considerado pasivo financiero, tiene que cumplir con la definición de pasivo, es decir, suponer para la empresa una obligación actual, surgida como consecuencia de sucesos pasados, de entregar efectivo u otro activo financiero o de intercambiar activos o pasivos financieros con terceros en condiciones potencialmente desfavorables. Si los estatutos han acordado la obligatoriedad del reparto del fondo, éste se considerará pasivo financiero. En cambio, si su reparto es discrecional, al no existir esa obligatoriedad, se calificará como patrimonio neto. En este punto, creemos necesario realizar una matización en el caso de que el reparto del fondo a los socios esté vinculado a la liquidación de la cooperativa. En virtud del principio de empresa en funcionamiento, la obligación de reparto del fondo no nacerá en tanto no se adopte el acuerdo formal de liquidación y éste, de acuerdo al principio contable antes mentado, podría no llegar a tomarse nunca, por lo que, si no existe obligación, no existirá pasivo como tal y el fondo se contabilizará en el patrimonio neto de la entidad.

Siguiendo las normas contables, la valoración posterior del FRO calificado como pasivo financiero, se realizará a valor de reembolso, es decir, por el importe que la cooperativa esté obligada a reembolsar, en cada momento.

Figura 2. Calificación contable del FRO



Fuente: Elaboración propia.

El registro contable del FRO diferirá según su calificación como patrimonio neto o como pasivo financiero.

Calificación como patrimonio neto

Figurará en la subagrupación “Fondos propios”, dentro del epígrafe “Reservas” en la partida “Fondo de reserva obligatorio”. Podrá emplearse la cuenta 112 “Fondo de reserva obligatorio”, creada al efecto en el subgrupo 11 “Reservas” contenido en la cuarta y quinta parte del PGC y del PGC Pymes. Sus movimientos son los siguientes:

- > Se abonará:
 - Por la aplicación del resultado de la sociedad cooperativa con los criterios establecidos en la ley, con cargo a la cuenta 129.
 - Por el importe de las deducciones sobre las aportaciones obligatorias al capital social derivadas de la baja no justificada de socios con cargo a las cuentas en las que figuren dichas aportaciones.
 - Por el importe de las cuotas de ingreso de socios que corresponda.
- > Se cargará por la disposición que se haga de esta reserva, en los términos previstos en la ley.

Calificación como pasivo financiero

Se mostrará en el pasivo no corriente o corriente del balance, en función de su vencimiento, en el epígrafe de “Deudas con características especiales a largo plazo” y “Deudas con características especiales a corto plazo”, en la partida “Fondos especiales calificados como pasivos”. Podrán emplearse, dentro de los subgrupos 17 “Deudas a largo plazo por préstamos recibidos, empréstitos y otros conceptos” y 52 “Deudas a corto plazo por préstamos recibidos y otros conceptos” contenidos en la cuarta y quinta parte del PGC y del PGC Pymes, respectivamente, las cuentas siguientes:

1711 “Acreedores por fondo de reserva obligatorio a largo plazo”

> Se abonará:

- Por la aplicación del resultado de la sociedad cooperativa con los criterios establecidos en la ley, con cargo a la cuenta 129, o a la cuenta 6647, en caso de que la dotación no sea discrecional.
- Por el importe de las cuotas de ingreso de socios que corresponda.

> Se cargará por la disposición que se haga del fondo, en los términos previstos en la ley, y por su traspaso al corto plazo con abono a la cuenta 5211.

5211 “Acreedores por fondo de reserva obligatorio a corto plazo”

> Se abonará, por la aplicación del resultado de la sociedad cooperativa con los criterios establecidos en la ley, con cargo a la cuenta 129, o a la cuenta 6647, en caso de que la dotación no sea discrecional.

> Se cargará por la disposición que se haga del fondo, en los términos previstos en la ley.

Si el FRO se califica como fondos propios

> 112 Fondo de reserva obligatorio

Si el FRO se califica como pasivo

> 1711 Acreedores por fondo de reserva obligatorio a largo plazo

> 5211 Acreedores por fondo de reserva obligatorio a corto plazo

1.2. Dotación del fondo

La dotación del fondo proviene de diferentes fuentes, de acuerdo a la legislación cooperativa aplicable a cada entidad. Así, el fondo puede nutrirse con cargo a:

- > Los resultados del ejercicio, tanto cooperativos como extracooperativos
- > Las deducciones a los socios que causan baja en la cooperativa
- > Las cuotas periódicas

- > Las cuotas de ingreso
- > Las partidas procedentes de una regularización de balances
- > Las sanciones a los socios
- > El traslado de las subvenciones de capital imputadas al resultado
 - Los resultados del ejercicio, tanto cooperativos como extracooperativos
 - Las deducciones a los socios que causan baja en la cooperativa
 - Las cuotas periódicas
 - Las cuotas de ingreso
 - Las partidas procedentes de una regularización de balances
 - Las sanciones a los socios
 - El traslado de las subvenciones de capital imputadas al resultado

Entre las anteriores dotaciones, detallamos las más frecuentes:

Dotación con cargo al resultado del ejercicio

La dotación del FRO con cargo al resultado puede detrarse del resultado cooperativo o del extracooperativo, todo ello conforme a la normativa cooperativa que corresponda aplicar.

De acuerdo con la NACSC cuarta, la dotación al fondo considerado irrepartible se realiza en el proceso de distribución de resultados. En cambio, si el fondo se hubiera calificado como pasivo, su dotación se contabilizará como un gasto financiero únicamente cuando dicha dotación sea obligatoria, en caso contrario, también se contabilizará como una distribución de resultados.

La explicación a este último razonamiento podemos encontrarla en la propia definición de gasto emanada del marco conceptual del PGC. Éste lo define como los decrementos en el patrimonio neto de una empresa durante el ejercicio, ya sea en forma de salidas o disminuciones en el valor de los activos, o de reconocimiento o aumento de valor de los pasivos, siempre que no tengan su origen en distribuciones, monetarias o no, a los socios o propietarios en su condición de tales. Así, atendiendo al caso considerado, puede interpretarse que la dotación al fondo calificado como pasivo financiero, supone un aumento en el valor de los pasivos y por consiguiente la aparición de un gasto. Sin embargo, si esta dotación se realiza de manera discrecional, aunque suponga un aumento del pasivo, las normas contables considerarán dicha dotación como un retorno a socios diferido, por tanto, siguiendo la definición de gasto, al ser una distribución a los socios en su condición de tales, se reflejará como una distribución de resultados.

Importante

- > La dotación al FRO calificado como pasivo sólo se contabiliza como gasto si dicha dotación es obligatoria. Si la dotación es discrecional, se considerará una distribución de resultados, con independencia de que el FRO esté contabilizado en el pasivo.

Dotación del fondo calificado como fondo propio:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	X	
112	Fondo reserva obligatorio		X

Dotación del fondo calificado como pasivo, si la dotación es discrecional:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	X	
1711	Acreedores por fondo de reserva obligatorio a l/p		X
5211	Acreedores por fondo de reserva obligatorio a c/p		X

Dotación del fondo calificado como pasivo, si la dotación es obligatoria:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
6647	Intereses y retorno obligatorio de las aportaciones al capital cooperativo y de otros fondos calificados con características de deuda	X	
1711	Acreedores por fondo de reserva obligatorio a l/p		X
5211	Acreedores por fondo de reserva obligatorio a c/p		X

Del mismo modo, la NACSC cuarta establece un criterio especial para la parte del resultado cooperativo que proceda de acuerdos intercooperativos. Si la ley establece que esta parte del resultado debe destinarse al FRO, la norma fija los siguientes criterios:

- > Si el resultado intercooperativo es positivo, incrementará el FRO hasta el límite del beneficio disponible. En caso de que este último no fuera suficiente, se completaría la dotación al FRO disponiendo de reservas voluntarias.
- > Si el resultado intercooperativo fuera negativo, por dicho importe deberá reducirse el FRO. Si el FRO no fuera suficiente para absorber estas pérdidas, por la diferencia deberá disponerse de reservas voluntarias.

Dotación por deducciones a los socios que causan baja en la cooperativa

Las NACSC consideran que, en caso de baja no justificada del socio, las deducciones que puedan realizarse sobre sus aportaciones al capital, que originen un resultado para la cooperativa, deberán reconocerse en las partidas de reservas que correspondan legalmente. En este sentido, hemos considerado la dotación al FRO por ser la que mayoritariamente se prevé en la legislación cooperativa. En caso de que el destino fuera otra reserva, se abonaría la cuenta correspondiente.

El asiento a realizar en caso de baja no justificada del socio con devolución de aportaciones sería:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
1000	Capital social cooperativo, aportaciones obligatorias	X	
1001	Capital social cooperativo, aportaciones voluntarias	X	
121	Resultados negativos de ejercicios anteriores		X ⁽¹⁾
129	Resultado del ejercicio		X ⁽¹⁾
112	Fondo de reserva obligatorio		X ⁽²⁾
1710	Deudas a l/p por reembolso de aportaciones a los socios		X
5210	Deudas a c/p por reembolso de aportaciones a los socios		X

(1) Por la imputación de pérdidas

(2) Por las bajas no justificadas

Sin embargo, si el capital a reducir se hubiera calificado como pasivo financiero, las deducciones derivadas de bajas no justificadas, se registrarán como un ingreso financiero en la cuenta de pérdidas y ganancias de la cooperativa, sin perjuicio de su posterior dotación al FRO, cuando la ley así lo prevea.

En este último caso, el asiento a realizar por la baja del socio sería:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
1500	Capital social cooperativo a l/p considerado pasivo financiero, aportaciones obligatorias	X	
1501	Capital social cooperativo a l/p considerado pasivo financiero, aportaciones voluntarias	X	
121	Resultados negativos de ejercicios anteriores		X ⁽¹⁾
129	Resultado del ejercicio		X ⁽¹⁾
76	Ingresos financieros		X ⁽²⁾
1710	Deudas a l/p por reembolso de aportaciones a los socios		X
5210	Deudas a c/p por reembolso de aportaciones a los socios		X

(1) Por la imputación de pérdidas

(2) Por las bajas no justificadas

Posteriormente, cuando proceda la imputación al FRO de la cantidad detrída al socio, se realizaría el siguiente asiento:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
6647	Intereses y retorno obligatorio de las aportaciones al capital cooperativo y de otros fondos calificados con características de deuda	X	
112	Fondo de reserva obligatorio		X

Nota

> Aunque las NACSC no lo detallan, consideramos que la posterior dotación al FRO procedente de las bajas no justificadas registradas como un ingreso financiero, debe imputarse a una cuenta de gasto financiero.

Dotación por imputación de las cuotas de ingreso

La NACSC tercera regula el tratamiento contable de las cuotas de ingreso. Según ésta, deberán figurar en el balance de situación de las cuentas anuales, formando parte de la partida "Fondo de reserva obligatorio" contenida en el epígrafe "Reservas" del patrimonio neto. No obstante, si el FRO tuviera la calificación de reintegrable, las cuotas de ingreso figurarían en el pasivo del balance.

Dotación, por el importe de las cuotas de ingreso, del FRO calificado como fondo propio:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
572	Bancos c/c	X	
112	Fondo de reserva obligatorio		X

Dotación, por el importe de las cuotas de ingreso, del FRO calificado como pasivo:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
572	Bancos c/c	X	
1711	Acreeedores por fondo de reserva obligatorio a l/p		X
5211	Acreeedores por fondo de reserva obligatorio a c/p		X

1.3. Aplicación del fondo

Con respecto a la aplicación del FRO, la NACSC cuarta, determina que *“se cargará, con carácter general, por la disposición que se haga de esta reserva en los términos previstos en la Ley”*.

Al FRO irrepartible, con carácter general, se le pueden imputar las pérdidas, tanto del ejercicio como de ejercicios anteriores. Sin embargo, dependiendo de la normativa autonómica aplicable, el FRO también admite otros destinos, por ejemplo:

- > El reparto parcial del mismo en caso de baja del socio o liquidación de la cooperativa.
- > La actualización de aportaciones a los socios que causan baja o se encuentren en procesos de fusión o liquidación.
- > Favorecer el acceso a la condición de socio, de terceros que hayan trabajado con la cooperativa o el acceso de socios a otras cooperativas.

> 2. FONDO DE REEMBOLSO O ACTUALIZACIÓN

2.1. Calificación contable del fondo

La razón que marca la existencia de este fondo radica en evitar la pérdida de poder adquisitivo del socio cuando se le devuelven sus aportaciones al causar baja en la cooperativa.

Este fondo es opcional para cada cooperativa y se le denomina fondo social voluntario. Se puede considerar como un fondo de reserva que se nutre de los excedentes que se decidan aplicar cada año a este fin. Son reservas que se destinan a actualizar las aportaciones de los socios con el valor actual de la moneda, por lo que serán repartibles para los socios que causen baja en la cooperativa y tengan derecho al reembolso de sus aportaciones.

Dicho fondo puede calificarse contablemente como fondos propios o bien como pasivo financiero, atendiendo a su exigibilidad.

Las NACSC tratan dicha actualización en su norma cuarta apartado 1.2 “Fondo de reembolso o actualización”, habilitando una cuenta de reservas específica para recoger la actualización de valor de las aportaciones, cuando el fondo no sea exigible. Podrá emplearse para ello la cuenta 1145 “Fondo de reembolso o actualización”.

Si el fondo es exigible, se calificará como pasivo financiero, dentro del grupo 17 “Deudas a largo plazo por préstamos recibidos, empréstitos y otros conceptos” y 52 “Deudas a corto plazo por préstamos recibidos y otros conceptos”. Podrán emplearse para ello las cuentas 1712 “Acreedores por fondo de reembolso o actualización a largo plazo” y 5212 “Acreedores por fondo de reembolso o actualización a corto plazo”. Con posterioridad a su dotación, la parte del fondo que deba calificarse como pasivo financiero se valorará por su valor de reembolso.

Si el fondo no es exigible

- > 1145 Fondo de reembolso o actualización
- > 11450 Fondo por incorporación de beneficios
- > 11451 Fondo por revalorización de activos

Si el fondo es exigible

- > 1712 Acreedores por fondo de reembolso o actualización a largo plazo
- > 5212 Acreedores por fondo de reembolso o actualización a corto plazo

2.2. Dotación del fondo

Este fondo puede nutrirse por dos vías:

- > Con la plusvalía resultante de un proceso de actualización de balances regulado por ley, con idénticas condiciones a las especificadas para el resto de sociedades. Dicha plusvalía se incorporaría a una cuenta denominada "Reserva de revalorización", y posteriormente, la parte que fuera de libre disposición pasaría al Fondo de reembolso o actualización.
- > Con todo o parte del excedente positivo que reste, una vez nutridos tanto el FRO, como el FEP.

El tratamiento contable de la dotación con cargo al excedente del ejercicio, sigue la misma senda que la dotación al FRO. Si el fondo no es exigible, su dotación siempre tendrá el tratamiento de distribución de resultados. Por el contrario, si el fondo es exigible, la dotación obligatoria será gasto del ejercicio y la discrecional, se calificará como distribución de resultados.

Contabilización de la dotación del fondo que sea no exigible:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	X	
11450	Fondo por incorporación de beneficios		X

Contabilización de la dotación del fondo exigible, si la dotación es discrecional:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	X	
1712	Acreedores por fondo de reembolso o actualización a l/p		X
5212	Acreedores por fondo de reembolso o actualización a c/p		X

Contabilización de la dotación del fondo exigible, si la dotación es obligatoria:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
6647	Intereses y retorno obligatorio de las aportaciones al capital cooperativo y de otros fondos calificados con características de deuda	X	
1712	Acreedores por fondo de reembolso o actualización a l/p		X
5212	Acreedores por fondo de reembolso o actualización a c/p		X

Nota

> No tratamos con detalle el caso de la dotación al fondo de reembolso con las plusvalías procedentes de una actualización de balances, debido a la escasa frecuencia con que el Gobierno aprueba leyes que permitan a las empresas acogerse a una actualización de balances.

> 3. FONDO DE RESERVA VOLUNTARIO

3.1. Calificación contable del fondo

Este fondo también tiene por finalidad la consolidación, desarrollo y garantía de la cooperativa. A priori se identifica como una partida de fondos propios con naturaleza de reserva voluntaria, si bien, cuando sea parcialmente repartible y reúna la definición de pasivo financiero, tendrá tal calificación en la parte que corresponda. Al igual que los fondos de reserva anteriores, en el caso de considerarlo pasivo financiero, su valoración posterior se realizará a valor de reembolso.

La NACSC cuarta, apartado 1.3, regula este fondo especificando que figurará generalmente en el patrimonio neto, en la subagrupación “Fondos propios”, dentro del epígrafe “Reservas” en la partida “Fondo de reserva voluntario”. Para ello, podrá emplearse la cuenta 113 “Fondo de reserva voluntario”, creada al efecto en el subgrupo 11 “Reservas” contenido en la cuarta y quinta parte del PGC y del PGC Pymes.

Si el fondo se califica parcialmente como pasivo financiero se mostrará, en la parte que corresponda, en el pasivo no corriente o corriente del balance, en función de su vencimiento, en el epígrafe de “Deudas con características especiales a largo plazo” y “Deudas con características especiales a corto plazo”, en la partida “Fondos especiales calificados como pasivos”. A efectos de su registro contable, podrán emplearse las cuentas 1713 “Acreedores por Fondo de reserva voluntario a largo plazo” y 5213 “Acreedores por Fondo de reserva voluntario a corto plazo”.

Si el fondo es exigible

> 113 Fondo de reserva voluntario

Si el fondo se califica como pasivo

> 1713 Acreedores por fondo de reserva voluntario a largo plazo

> 5213 Acreedores por fondo de reserva voluntario a corto plazo

3.2. Dotación del fondo

En cuanto a su dotación, mientras el fondo sea no exigible, se dotará mediante la aplicación del resultado del ejercicio. En cambio, si el fondo es exigible, su dotación será gasto del ejercicio, mientras ésta sea obligatoria. Las dotaciones voluntarias al citado fondo se calificarán como distribuciones de resultados.

Con carácter general, la dotación de este fondo se hará con cargo al resultado del ejercicio, salvo lo dispuesto excepcionalmente en alguna legislación autonómica.

Contabilización de la dotación del fondo no exigible:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	X	
113	Fondo de reserva voluntario		X

Contabilización de la dotación del fondo exigible, si la dotación es discrecional:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	X	
1713	Acreedores por fondo de reserva voluntario a l/p		X
5213	Acreedores por fondo de reserva voluntario a c/p		X

Contabilización de la dotación del fondo exigible, si la dotación es obligatoria:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
6647	Intereses y retorno obligatorio de las aportaciones al capital cooperativo y de otros fondos calificados con características de deuda	X	
1713	Acreedores por fondo de reserva voluntario a l/p		X
5213	Acreedores por fondo de reserva voluntario a c/p		X

> 4. FONDO DE EDUCACIÓN, FORMACIÓN Y PROMOCIÓN

4.1. Calificación contable del fondo

Este fondo se regula en la NACSC sexta, según la cual el FEP se identifica con los importes que obligatoriamente deben constituirse en las cooperativas con la finalidad de que se apliquen a determinadas actividades que benefician a los socios, trabajadores y, en su caso, a la comunidad en general. En líneas generales, se caracteriza por ser inembargable e irreplicable entre los socios, y en caso de liquidación se aplicará a los fines señalados estatutariamente o a los que, ajustándose a la naturaleza de dicho fondo, señale la Asamblea General.

A diferencia de lo que ocurre en los fondos previamente comentados, la dotación al FEP será siempre un gasto de explotación para la cooperativa y su contrapartida una partida ubicada en el pasivo del balance de situación, a corto o largo plazo dependiendo de su vencimiento, con la denominación "Fondo de educación, formación y promoción a largo plazo" o "Fondo de educación, formación y promoción a corto plazo", respectivamente.

Las cuentas contables correspondientes a dicho fondo son las siguientes:

Dentro de los subgrupos 14 "Provisiones" y 52 "Deudas a corto plazo por préstamos recibidos y otros conceptos" incluidos en la cuarta y quinta parte del PGC y del PGC Pymes, se crean las cuentas 148 "Fondo de educación, formación y promoción a largo plazo" y 5298 "Fondo de educación, formación y promoción a corto plazo", respectivamente.

Se exige legalmente la materialización, en el ejercicio siguiente a aquel en que se haya efectuado la dotación, del importe no aplicado en cuentas de ahorro o en títulos de deuda pública, estatal o autonómica.

Dichos depósitos o títulos no podrán servir de garantía, por lo que no procederá su pignoración o afectación a préstamos o cuentas de crédito, destinándose los rendimientos financieros que produzcan a incrementar el fondo en cuestión.

Dentro del subgrupo 65 "Otros gastos de gestión y específicos de las cooperativas" incluido en la cuarta y quinta parte del PGC y del PGC Pymes, se crea la cuenta 657 "Dotación al fondo de educación, formación y promoción".

Cuentas en las que se contabiliza el FEP

- > 657 Dotación al fondo de educación, formación y promoción
- > 148 Fondo de educación formación y promoción a l/p
- > 5298 Fondo de educación, formación y promoción a c/p

4.2. Dotación del fondo

El FEP admite diferentes dotaciones, que podemos resumir en las siguientes:

Dotación con origen en los resultados del ejercicio

La dotación obligatoria correspondiente al fondo afectará al resultado como un gasto, reflejándose debidamente en la cuenta de pérdidas y ganancias, sin perjuicio de que su cuantificación se realice teniendo como base el propio resultado del ejercicio, en los términos señalados en los estatutos o bien en la legislación cooperativa aplicable. El gasto se reconocerá en el momento en que surja la obligación y se registre el pasivo, es decir, cuando se haya producido el resultado que sirve de base de cálculo, por tanto, a fecha de cierre de ejercicio a que se refieran las cuentas anuales.

La dotación discrecional seguirá el mismo criterio, es decir, se imputará un gasto por la dotación al fondo, con contrapartida la cuenta de pasivo a largo o a corto plazo, atendiendo al vencimiento. La diferencia radicaría, a nuestro juicio, en el momento de su reconocimiento contable. En este sentido, caben dos alternativas: reconocerse como gasto a fecha de cierre de ejercicio al que se refieran las cuentas anuales, o bien reconocerlo en el ejercicio en el que la Asamblea General haya acordado formalmente la dotación discrecional del fondo.

Si la dotación es voluntaria no existe ninguna obligación previa, por lo que el pasivo (y el gasto en contrapartida) nacerá en el momento en el que la Asamblea tome el acuerdo jurídico-formal de dotar este fondo, es decir, en un ejercicio posterior al que se refieren las cuentas anuales aprobadas. Por el contrario, se podría contabilizar la dotación discrecional a fecha de cierre de ejercicio a que se refieran las cuentas anuales, siempre que la cooperativa hubiera asumido algún compromiso contractual previo cuyo cumplimiento exigiera dicha dotación al FEP, o en el caso de que la cooperativa viniera efectuando dichas dotaciones discrecionales de forma recurrente en el tiempo.

Momento de contabilización de la dotación al FEP

- > Si la dotación es obligatoria, o siendo discrecional, existe un compromiso de dotación previo, o ésta viene realizándose de forma recurrente, el gasto se contabiliza a fecha de cierre de ejercicio al que se refieren las cuentas anuales.
- > Si la dotación es discrecional y no hay compromiso de dotación previo, el gasto se contabiliza en el ejercicio en el que la Asamblea General acuerda dotar el fondo.

La representación contable de la dotación de este fondo sería la siguiente:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
657	Dotación al fondo de educación, formación y promoción	X	
148	Fondo de educación, formación y promoción a l/p		X
5298	Fondo de educación, formación y promoción a c/p		X

Dotación con origen en otros recursos

En aquellos casos en que la cooperativa perciba subvenciones, donaciones u otras ayudas, o fondos derivados de la imposición de sanciones, vinculables al FEP de acuerdo con la ley, tales partidas se registrarán como un ingreso de la cooperativa en la cuenta de pérdidas y ganancias, motivando la correlativa dotación al FEP.

Las cuentas que recogerían dichos ingresos, son las siguientes:

Cuentas de ingresos imputables al FEP

- > 757 Ingresos imputables al Fondo de educación, formación y promoción
- > 7570 Sanciones impuestas a socios imputables al fondo de educación, formación y promoción
- > 7571 Subvenciones imputables al fondo de educación, formación y promoción
- > 7572 Donaciones imputables al fondo de educación, formación y promoción
- > 7573 Otros ingresos imputables al fondo de educación, formación y promoción

El registro contable de las operaciones anteriores, sería el siguiente:

Por el reconocimiento del ingreso obtenido por la imposición de sanciones, subvenciones, donaciones u otras ayudas:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
57	Tesorería	X	
757	Ingresos imputables al Fondo de educación, formación y promoción		X

Por la posterior dotación del importe anterior al FEP:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
657	Dotación al fondo de educación, formación y promoción	X	
148	Fondo de educación, formación y promoción a l/p		X
5298	Fondo de educación, formación y promoción a c/p		X

El importe del FEP que se registra a largo plazo se reclasificará a corto plazo cuando proceda, atendiendo a su vencimiento.

4.3. Aplicación del fondo

Cuando este fondo se aplique a la finalidad para la que se ha destinado, se procederá a la baja contable del importe aplicado con el consiguiente abono a la cuenta de tesorería correspondiente.

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
5298	Fondo de educación, formación y promoción a c/p	X	
57	Tesorería		X

Si la aplicación del FEP se lleva a cabo mediante actividades realizadas por la cooperativa a través de su estructura interna, es decir, con sus propios medios, deberá registrarse un ingreso dentro del subgrupo 73 "Trabajos realizados para la cooperativa", creando la cuenta 737 "Trabajos realizados para el fondo de educación, formación y promoción".

En este caso, por la actividad realizada por la cooperativa con sus propios medios se registraría un gasto atendiendo a su naturaleza:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
6	Cuenta de gasto según su naturaleza	X	
57	Tesorería		X

Posteriormente se detraería la misma cantidad del FEP, con abono a la cuenta de ingresos mentada:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
5298	Fondo de educación, formación y promoción a c/p	X	
737	Trabajos realizados para el Fondo de educación, formación y promoción		X

> 5. INFORMACIÓN A INCLUIR EN LA MEMORIA DE LAS CUENTAS ANUALES

De acuerdo con la NACSC decimotercera, las cooperativas deberán incluir en la memoria de las cuentas anuales información adicional a la que reza en el resto de estados contables, en relación a sus fondos sociales. En particular, se creará un apartado específico para el FEP y la información sobre los restantes fondos se incluirá en el apartado de Fondos propios de la memoria.

5.1. Fondo de educación, formación y promoción

La NACSC decimotercera establece un requerimiento de información específico para el FEP. En concreto, se informará sobre este fondo del:

- > Análisis del movimiento de esta agrupación del balance durante el ejercicio, indicando el saldo inicial, las dotaciones, las aplicaciones y el saldo final.
- > Detalle de las dotaciones del ejercicio, desglosando los distintos conceptos que las integran:

Dotación del Fondo de educación, formación y promoción del ejercicio: conceptos que la integran	Importe
Importe en función de los beneficios de la cooperación de acuerdo con la ley	
Intereses o rendimientos de las inversiones financieras del fondo	
Sanciones económicas impuestas a los socios	
Subvenciones, donaciones y otras ayudas	
Otros conceptos	
...	
...	
Total dotaciones del ejercicio	

- > Detalle de las aplicaciones del ejercicio, desglosando los distintos conceptos que las integran:

Aplicaciones al Fondo de educación, formación y promoción del ejercicio: conceptos en que se materializan	Importe
Se detallarán las distintas operaciones e importes de acuerdo con la naturaleza de la aplicación	
...	
...	
...	
Total aplicaciones del ejercicio	
...	
...	
Total dotaciones del ejercicio	

- > Activos afectos al cumplimiento de los fines de esta partida, detallando lo siguiente:
 - los elementos significativos afectos al cumplimiento de las finalidades del fondo,
 - las amortizaciones de dichos elementos,

- y las provisiones y otras correcciones valorativas que les afecten.
- > Cuando la ley así lo exija, deberá informarse acerca de la liquidación del presupuesto de ingresos y gastos del fondo correspondiente al ejercicio anterior y del plan de inversiones y gastos de éste para el ejercicio en curso.

5.2. Resto de fondos sociales

La información a incluir en la memoria difiere según la cooperativa elabore el modelo normal, el abreviado o se opte por aplicar el PGC Pymes.

Información a incluir en el modelo normal de memoria

En el apartado "Fondos propios" de la memoria de las cuentas anuales incluido en la tercera parte del PGC se incorporará la siguiente información:

- a) Análisis del movimiento durante el ejercicio de las partidas de los fondos sociales ubicadas en esta agrupación, indicando el origen de los aumentos y las causas de las disminuciones, así como los saldos iniciales y finales.
- b) Información sobre:
 - las circunstancias específicas que restringen la disponibilidad de las reservas,
 - cuando la ley así lo exija, se informará sobre los importes pendientes de dotar en el ejercicio al Fondo de reserva obligatorio,
 - el importe de reservas voluntarias que tienen la consideración de repartibles y no repartibles de acuerdo con la ley.

Información a incluir en el modelo abreviado de memoria PGC y memoria PGC Pymes

En el apartado "Fondos propios" de la memoria de las cuentas anuales incluido en la tercera parte del PGC, se incorporará la siguiente información:

- a) Análisis del movimiento durante el ejercicio de las partidas de los fondos sociales ubicadas en esta agrupación, indicando el origen de los aumentos y las causas de las disminuciones, así como los saldos iniciales y finales.
- b) Se informará sobre:
 - los importes pendientes de dotar en el ejercicio al Fondo de reserva obligatorio, cuando la ley así lo exija,
 - el importe de reservas voluntarias que tienen la consideración de repartibles y no repartibles de acuerdo con la ley.

> **CAPÍTULO 5. OPERACIONES NO FINANCIERAS CON SOCIOS**

En este capítulo trataremos la problemática que resulta de las operaciones que realizan los socios con la cooperativa, en el seno de las actividades económicas que realiza la entidad. Los socios pueden participar en la actividad de la cooperativa, bien como suministradores de bienes o servicios, bien como clientes que reciben los bienes y servicios entregados por la cooperativa. También abordaremos el tratamiento contable de las operaciones realizadas en virtud de acuerdos intercooperativos, así como las realizadas entre las cooperativas de segundo grado y sus socios o los socios de las cooperativas de primer grado correspondientes.

> **1. OPERACIONES CON SOCIOS RELACIONADAS CON LA ACTIVIDAD COOPERATIVIZADA**

Dentro de las partidas consideradas como ingresos y gastos cooperativos, merecen especial atención, tanto por sus características y habitualidad, como por su valoración, las operaciones realizadas con los propios socios, a saber, las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por y para los socios, así como los anticipos societarios a los socios trabajadores o de trabajo. Estas operaciones son la esencia de la cooperativa. La razón de la existencia de la cooperativa la podemos encontrar en las relaciones de la misma con sus propios socios, a fin de que éstos salgan beneficiados, respecto de su situación en el mercado.

En el ámbito contable, las NACSC octava, novena y décima regulan las operaciones realizadas con los socios de la cooperativa. A continuación, detallamos los aspectos concretos de cada una de ellas:

Normas relativas a operaciones con socios

- > Norma 8ª: Adquisiciones de bienes a los socios
- > Norma 9ª: Adquisiciones de servicios de trabajo a los socios y a los trabajadores
- > Norma 10ª: Ingresos consecuencia de operaciones con los socios

1.1. Adquisiciones de bienes y servicios a los socios

Las entregas de bienes por parte de los socios a la cooperativa es práctica habitual en muchas clases de cooperativas, pero merecen especial atención en el caso de las cooperativas agroalimentarias, por lo que, en primer lugar se analizará su funcionamiento para adentrarse, posteriormente, en el proceso de valoración de dichas entregas.

En las cooperativas agrarias de comercialización, los socios suelen ser los propios titulares de las explotaciones agrícolas, que realizan por sí mismos el proceso de producción agrícola y entregan sus productos de cultivo a la cooperativa para que sea ella quien los prepare, transforme y/o comercialice. Los productos, tal y como se obtienen de la fase de recolección, necesitan una serie de actividades de acondicionamiento, a fin de prepararlos para que sean aptos para la venta. Estas actividades pueden ser, entre otras, la limpieza, el envasado o la

paletización de los productos. Los agricultores se asocian, utilizando para ello la fórmula cooperativa, a fin de llevar a cabo dicho acondicionamiento del género, aprovechando así las economías de escala que surgen de su asociación e incrementando además su poder de negociación, mediante la concentración de la oferta. Fruto de dicha alianza, el socio se compromete a entregar toda su cosecha a la cooperativa con la finalidad de obtener mejores precios de venta de los que conseguiría si vendiera de manera individual. Posteriormente, los socios reciben una cantidad monetaria por la entrega realizada.

A nivel contable, deberemos resolver si esta operación puede calificarse como una compra-venta entre la cooperativa y el socio o no. Para que pueda considerarse la operación como una compra-venta, es preciso que el bien que se adquiere cumpla con la definición de activo del PGC. El Marco Conceptual del PGC define un activo como *“bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la empresa, resultantes de sucesos pasados, de los que se espera que la empresa obtenga beneficios o rendimientos económicos en el futuro”*. Según dicha definición, con independencia de la calificación desde el punto de vista jurídico de los bienes entregados por el socio, mientras la cooperativa los pueda controlar económicamente y espera obtener con ellos beneficios o rendimientos económicos en el futuro, deberían calificarse dichas entregas como verdaderos activos de la cooperativa, computándolos como existencias. Por tanto, uno de los criterios más importantes a tener en cuenta en la calificación como activo de estas compras es que la cooperativa pueda controlar económicamente los bienes.

Para saber cuándo se considera que una empresa puede controlar económicamente los bienes, se debería acudir a la NRV catorceava, dedicada a los “Ingresos por ventas y prestaciones de servicios” y a la Resolución del ICAC de 10/2/2021 por la que se dictan Normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para el reconocimiento de ingresos por la entrega de bienes y la prestación de servicios. En estas normas se definen en qué circunstancias pueden contabilizarse los ingresos provenientes de una venta de bienes en la empresa vendedora, por lo que, paralelamente, se computaría una compra en la contraparte. Se supedita el reconocimiento de ingresos derivados de un contrato a que se produzca la transferencia al cliente del control sobre los bienes comprometidos. Define control como la capacidad para decidir plenamente sobre el uso de ese elemento patrimonial y obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes. El control incluye la capacidad de impedir que otras entidades decidan sobre el uso del activo y obtengan sus beneficios.

Para identificar el momento en que se obtiene el control del bien se establecen, entre otros, los siguientes indicadores:

- a) El cliente asume los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad del activo.
- b) La empresa ha transferido la posesión física del activo. Sin embargo, la posesión física puede no coincidir con el control de un activo. Así, por ejemplo, en algunos acuerdos de recompra y en algunos acuerdos de depósito, un cliente o consignatario puede tener la posesión física de un activo que controla la empresa cedente de dicho activo y, por tanto, el mismo no puede considerarse transferido. Por el contrario, en acuerdos de entrega posterior a la facturación, la empresa puede tener la posesión física de un activo que controla el cliente.

- c) El cliente ha recibido (aceptado) el activo a conformidad de acuerdo con las especificaciones contractuales.
- d) La empresa tiene un derecho de cobro por transferir el activo.
- e) El cliente tiene la propiedad del activo. Sin embargo, cuando la empresa conserva el derecho de propiedad solo como protección contra el incumplimiento del cliente, esta circunstancia no impediría al cliente obtener el control del activo.

Si la operación no se califica como una compra-venta de bienes entre cooperativa y socio, por incumplir los criterios anteriores, la NACSC octava, en su apartado cuarto, indica que se registrarán los movimientos financieros que correspondan y, en su caso, la retribución que la cooperativa obtenga por el servicio de mediación prestado como un ingreso del ejercicio.

Cuando la transacción se contabilice como compra-venta de bienes, por cumplir los requisitos para ello, otro de los elementos clave es la valoración contable de la operación. El importe monetario a liquidar al socio, por la venta de sus productos, puede fijarse en base a parámetros diferentes (el precio de mercado actual de los productos, el valor neto realizable o bien un precio independiente fijado entre las partes), de acuerdo con la legislación aplicable según la comunidad autónoma en la que ejerzan sus actividades, o bien según conste en los estatutos de la propia cooperativa o decidan los órganos rectores. En la actualidad, es la propia cooperativa, normalmente a través de sus órganos directivos, la que establece la retribución a los socios por las entregas de bienes. Por ley, únicamente se establecen límites en cuanto a su cómputo como gasto contable, para la determinación del resultado cooperativo.

La NACSC octava obliga a valorar contablemente las compras de bienes a los socios a su precio de adquisición en el momento en el que se realiza la operación. Define el precio de adquisición como el importe pagado o pendiente de pago correspondiente a la transacción efectuada. Dicho precio puede estar tasado de antemano o fijarse en función de circunstancias futuras, entre las que puede estar el precio de mercado o el valor neto realizable, que se definirá al final de la campaña. La ley, puede también imponer límites al precio de adquisición, como puede ser el no superar el precio real de liquidación o el precio de mercado.

En este sentido, tanto si el precio está referenciado a circunstancias futuras, como si se ha establecido un límite superior al mismo, se contabilizaría una estimación del precio en el momento de la compra, con el posterior ajuste, siempre que proceda. Este es el caso de muchas cooperativas agrarias, en las que los socios venden los productos de su cosecha a la cooperativa para que ésta, a su vez, los venda al cliente final, liquidando al socio al final de la campaña. En esta situación, se contabilizaría la compra al socio por el precio de adquisición estimado, ajustándolo al finalizar la campaña, que es cuando se conoce el precio real de la transacción.

Si mediara un cierre de ejercicio entre la compra y la liquidación definitiva, a la fecha de cierre debería estimarse de nuevo la valoración inicial de las compras, de acuerdo con la información disponible al cierre. Esta nueva estimación también se realizará en caso de elaboración de estados financieros intermedios.

Cuentas contables a emplear

Dentro del subgrupo 60 "Compras" contenido en la cuarta y quinta parte del PGC y del PGC Pymes, podrá emplearse la cuenta 605 "Compras efectuadas a los socios", que se cargará por las compras efectuadas a los socios, a la recepción de las remesas de los socios o a su puesta en camino si las mercaderías y bienes se transportasen por cuenta de la cooperativa, con abono a la cuenta 4007 o a cuentas del subgrupo 57. Dicha cuenta formará parte de la partida de "Aprovisionamientos" del resultado de explotación de la cuenta de pérdidas y ganancias, incorporándose una letra específica para reflejar las adquisiciones de bienes a los socios, con la denominación de "Consumos de existencias de socios".

Dentro del subgrupo 40 "Proveedores", en la cuenta 400 "Proveedores" contenida en la cuarta y quinta parte del PGC y del PGC Pymes, la cuenta 4007 "Proveedores socios cooperativos".

Dentro del subgrupo 44 "Deudores varios" contenido en la cuarta y quinta parte del PGC y del PGC Pymes, podrá emplearse la cuenta 447 "Socios deudores: crédito por operaciones efectuadas con socios"

En relación a las adquisiciones de bienes a los socios

- > 617 Variación de existencias adquiridas a los socios
- > 4007 Proveedores socios cooperativos
- > 447 Socios deudores, créditos por operaciones efectuadas con socios
- > 307 Mercaderías adquiridas a socios
- > 317 Materias primas adquiridas a socios

Por la compra al socio y por la estimación inicial, en el momento de la adquisición:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
605	Compras efectuadas a socios	X	
4007	Proveedores socios cooperativos		X

Si posteriormente, el precio a liquidar con el socio es superior al de adquisición inicial, deberemos aumentar el valor de la compra y reconocer una deuda con el socio:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
605	Compras efectuadas a socios	X	
4007	Proveedores socios cooperativos		X

Por el contrario, si el precio a liquidar con el socio es inferior al de adquisición inicial y todavía no se hubiera pagado totalmente al socio, el ajuste a realizar sería el siguiente:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
4007	Proveedores socios cooperativos	X	
605	Compras efectuadas a socios		X

En cambio, si se hubiera pagado totalmente al socio y por tanto la cuenta 4007 tuviera saldo cero, deberíamos reducir el valor de la compra y reconocer un crédito de la cooperativa contra el socio:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
447	Socios deudores, operaciones efectuadas con socios	X	
605	Compras efectuadas a socios		X

La consulta 8 del BOICAC 87 de septiembre de 2011, concreta que la valoración inicial de las compras al socio únicamente se ajustará en el caso de que el precio de adquisición pactado estuviera referenciado a circunstancias futuras. Si los socios pactan un precio de adquisición fijo *ab initio*, el ajuste valorativo de las compras al socio no procederá, aunque el precio de venta de los productos no fuera el esperado inicialmente.

Otras adquisiciones a los socios

Cuando se adquieran servicios a los socios distintos de los de trabajo, se aplicará lo tratado anteriormente, con las necesarias adaptaciones para reflejar la adquisición de un servicio y no de un bien.

1.2. Adquisición de servicios de trabajo a socios y a trabajadores

La NACSC novena regula la adquisición de servicios de trabajo a los socios estableciendo que se valorará contablemente por el precio de adquisición pactado y de acuerdo al principio del devengo, por lo que los anticipos cobrados por los servicios de trabajo realizados se registrarán como gasto del ejercicio, sin perjuicio de que las retribuciones finales de los socios trabajadores o de trabajo pudieran cuantificarse teniendo como base el resultado del ejercicio económico, de acuerdo con lo dispuesto en los estatutos sociales o mediante acuerdo de la Asamblea General.

De la lectura de la norma contable se desprende que las retribuciones obligatorias que se paguen a los socios como contraprestación de un servicio prestado, tanto si se pagan periódicamente como si se pagan al final del periodo, aunque estén basadas en el propio resultado del ejercicio, serán calificadas como gasto de personal y no como una distribución del excedente.

Cuenta contable a emplear

Dentro del subgrupo 64 "Gastos de personal" se creará la cuenta 647 "Retribución a los socios trabajadores". Asimismo, en cuanto a su incorporación en las cuentas anuales, se creará una letra específica denominada "Servicios de trabajo de socios" en la partida "Gastos de personal" del resultado de explotación de la cuenta de pérdidas y ganancias.

Para las adquisiciones de trabajo a los socios

> 647 Retribución a los socios trabajadores

1.3. Ingresos consecuencia de operaciones con socios

Este apartado se refiere a las aportaciones económicas realizadas por los socios como contraprestación a la entrega de bienes o prestaciones de servicios que ha efectuado la cooperativa al socio. Nos referimos, por ejemplo, al caso de que una cooperativa compre semillas o fertilizantes para posteriormente proporcionárselos a sus socios, que se beneficiarán de unas mejores condiciones al concentrar sus compras.

Según la NACSC décima, la valoración y contabilización de dichos ingresos se realizará en términos de compensación de costes. Para realizar una compensación de costes, no sólo se debería incluir el coste de adquisición de los bienes o servicios, sino también la parte que les corresponda de los gastos generales, esto es, no se debería incorporar ningún margen de beneficio a la operación.

La norma contable también establece una bifurcación al tiempo de registrar los ingresos derivados de operaciones con los socios. Así, los derivados de operaciones vinculadas a la actividad normal u ordinaria de la cooperativa formarán parte de la cifra de negocios. Por otra parte, los ingresos que no tengan el carácter de actividades ordinarias figurarán separadamente en otra partida de la cuenta de pérdidas y ganancias denominada "Ingresos por operaciones con socios".

Cuentas contables a emplear

Si la operación forma parte de la actividad normal u ordinaria de la cooperativa, el ingreso se contabilizará en el subgrupo 70 "Ventas de mercaderías, de producción propia, de servicios, etcétera", empleándose para ello las cuentas 700 "Venta a los socios" o 705 "Prestaciones de servicios a los socios" según corresponda.

Si la operación no tiene el carácter de actividad ordinaria o normal, estos ingresos figurarán en un desglose de la cuenta de pérdidas y ganancias denominado "Ingresos por operaciones con socios", que formará parte de la partida 5. "Otros ingresos de explotación". Para ello, podrá utilizarse la cuenta 756 "Ingresos por operaciones con socios" ubicada en el subgrupo 75 "Otros ingresos de gestión y específicos de las cooperativas".

Para los ingresos ordinarios

- > 700 Ventas a los socios
- > 705 Prestaciones de servicios a los socios

Para otros ingresos de explotación

- > 756 Ingresos por operaciones con socios

> 2. OPERACIONES DERIVADAS DE ACUERDOS INTERCOOPERATIVOS

Al hablar de acuerdos intercooperativos nos referimos a contratos suscritos entre cooperativas, en virtud de los cuales, la cooperativa y sus socios podrán realizar operaciones de suministro y entregas de productos o servicios en la otra cooperativa firmante del acuerdo⁶.

La práctica totalidad de la normativa sustantiva autonómica de las cooperativas se alinea a la estatal, al asimilar las operaciones derivadas de acuerdos intercooperativos a las operaciones realizadas con los propios socios. A nivel contable las NACSC no regulan específicamente las operaciones fruto de acuerdos intercooperativos. No obstante, atendiendo a que dichas operaciones derivadas de tales acuerdos se asimilan a las operaciones realizadas con los propios socios, las normas a aplicar para la contabilización de estas operaciones será las siguientes:

Adquisiciones
por acuerdos
intercooperativos

- > Norma 8ª: Adquisiciones de bienes a los socios
- > Norma 9ª: Adquisiciones de servicios de trabajo a los socios y a los trabajadores

Ingresos por acuerdos
intercooperativos

- > Norma 10ª: Ingresos consecuencia de operaciones con los socios

A pesar de que estas operaciones deban contabilizarse siguiendo los mismos criterios contables que las operaciones realizadas con los propios socios de la cooperativa, creemos necesario registrarlas en cuentas contables diferenciadas. El detalle informativo que conseguiremos utilizando cuentas diferentes resulta indispensable para confeccionar la memoria de las cuentas anuales, plantear el reparto del excedente y practicar la liquidación del impuesto sobre sociedades.

A tales efectos proponemos la creación de las siguientes cuentas:

Cuentas específicas para operaciones mediante acuerdos intercooperativos

- > 308 Mercaderías adquiridas por acuerdos intercooperativos
- > 318 Materias primas adquiridas por acuerdos intercooperativos
- > 4008 Proveedores por acuerdos intercooperativos
- > 448 Créditos por operaciones efectuadas en acuerdos intercooperativos
- > 604 Compras por acuerdos intercooperativos
- > 618 Variación de existencias adquiridas por acuerdos intercooperativos
- > 648 Retribución por acuerdos intercooperativos
- > 703 Ingresos ordinarios por acuerdos cooperativos
- > 757 Ingresos no ordinarios por acuerdos cooperativos

6 Sobre el régimen jurídico de los acuerdos intercooperativos, véase SACRISTÁN BERGIA, F. (2019).

Al margen de estas operaciones, podrían surgir otros gastos derivados de acuerdos intercooperativos (por ejemplo, los honorarios de un abogado por la redacción del propio acuerdo). Sería necesario crear el correspondiente desglose a nivel de subcuentas para que, al final del ejercicio, puedan conocerse todos los gastos que traen origen en el acuerdo intercooperativo.

Las adquisiciones por acuerdos intercooperativos, cuentas 604 "Compras por acuerdos intercooperativos" y 618 "Variación de existencias adquiridas por acuerdos intercooperativos", se incorporarán en la rúbrica específica denominada "Consumos de existencias de socios" que se integra en la partida "Aprovisionamientos" del resultado de explotación de la cuenta de pérdidas y ganancias.

Las adquisiciones de servicios de trabajo por acuerdos intercooperativos, cuenta 648 "Retribución por acuerdos intercooperativos", se incorporarán en la rúbrica específica denominada "Servicios de trabajo de socios" que se integra en la partida "Gastos de personal" del resultado de explotación de la cuenta de pérdidas y ganancias.

Dichas rúbricas especiales son las ya previstas en las NACSC para recoger las operaciones realizadas con socios.

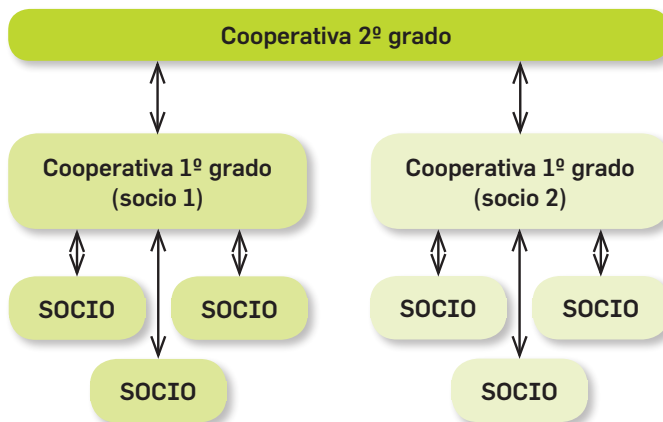
La cuenta 703 "Ingresos ordinarios por acuerdos cooperativos" formará parte de la cifra de negocios de la entidad, por lo que se englobará en la correspondiente partida de la cuenta de pérdidas y ganancias.

Por último, la cuenta 757 "Ingresos no ordinarios por acuerdos cooperativos" se incorporarán en la rúbrica específica, habilitada por las NACSC, denominada "Ingresos por operaciones con socios" que se integra en la partida "Otros ingresos de explotación" de la cuenta de pérdidas y ganancias.

> 3. OPERACIONES REALIZADAS EN LAS COOPERATIVAS DE SEGUNDO GRADO

En este apartado abordaremos la contabilización de las operaciones de la cooperativa de segundo grado con sus socios y las operaciones de la cooperativa de segundo grado con los socios de las cooperativas de primer grado.

Figura 3. Estructura de cooperativas de segundo grado



Fuente: Elaboración propia.

En el plano normativo contable, las normas no prevén menciones especiales que afecten a las cooperativas de segundo grado. Luego a estas cooperativas les serán de aplicación las NACSC y el PGC, con carácter general.

Las operaciones realizadas entre la cooperativa de segundo grado y sus socios se considerarán a todos los efectos, entre ellos los contables, como operaciones realizadas con socios. La anterior calificación implica que dichas operaciones se contabilizarán aplicando los criterios de valoración previstos en las NACSC octava, novena y décima. Sin embargo, si son los propios socios de la cooperativa de primer grado los que hicieran operaciones con la cooperativa de segundo grado, éstas no tendrían la consideración de operaciones realizadas con socios. Serán entonces operaciones realizadas con terceros, con las implicaciones que ello supone.

Si en el seno de la cooperativa de segundo grado se prevé que puedan realizarse estas operaciones, consideramos que para evitar los inconvenientes de que sean calificadas como operaciones realizadas con terceros, una solución podría ser formalizar dichas operaciones en el marco de un acuerdo intercooperativo.

> 4. INFORMACIÓN A INCLUIR EN LA MEMORIA DE LAS CUENTAS ANUALES

4.1. Consecuencia de operaciones con los socios

De acuerdo con la NACSC decimotercera, las cooperativas deberán incluir en la memoria de las cuentas anuales un apartado específico denominado “Operaciones con socios” en el que rezará la siguiente información:

Modelo normal de memoria

1. Se informará sobre la política seguida por la cooperativa respecto de las adquisiciones en operaciones con los socios, indicando en particular para cada tipo de operación significativa lo siguiente:

PARTIDAS DE LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS RELATIVAS A ADQUISICIONES DE LOS SOCIOS	Importe de adquisición
.....	
.....	
.....	

En relación con las partidas de la cuenta de pérdidas y ganancias relativas a adquisiciones de socios, se deberá efectuar el desglose necesario de cada una de ellas de acuerdo con su naturaleza.

2. Se informará sobre la política seguida por la cooperativa respecto de los ingresos obtenidos en operaciones con los socios, indicando en particular para cada tipo de operación lo siguiente:

PARTIDAS DE LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS RELATIVAS A INGRESOS DE SOCIOS	Coste de los bienes y servicios entregados
.....	
.....	
.....	

En las cooperativas integrales⁷, la información anterior solo se referirá a las actividades cooperativizadas en función de las cuales se distribuya el resultado.

Modelo abreviado de memoria PGC y memoria PGC Pymes

Se informará sobre las políticas seguidas por la cooperativa respecto a las operaciones cooperativizadas, activas y pasivas, realizadas con los socios.

A estos efectos, en las cooperativas integrales se entenderá por actividad cooperativizada aquélla o aquéllas en función de las cuales se distribuye el resultado.

4.2. Operaciones derivadas de acuerdos intercooperativos

Las NACSC no prevén en la memoria un apartado específico correspondiente a los acuerdos intercooperativos. Sin embargo, proponen la inclusión de dicha información en la memoria, en los siguientes términos, atendiendo al modelo de memoria que se elabore:

Memoria normal

En la memoria normal, cuando la ley así lo exija o, en todo caso, cuando sea necesario para la obtención de la imagen fiel, se deberá crear un apartado denominado “Separación de las partidas de la cuenta de pérdidas y ganancias” para la determinación de los distintos resultados. Adicionalmente, se informará de forma específica sobre el importe de las partidas que forman el resultado proveniente de acuerdos intercooperativos.

Modelo abreviado de memoria PGC y memoria PGC Pymes

En la memoria abreviada se podrán agrupar las distintas partidas integrantes de la cuenta de pérdidas y ganancias que afectan a los distintos resultados a que se ha hecho mención anteriormente. En este caso, el detalle del resultado derivado de los acuerdos intercooperativos sólo figurará en la memoria a opción o criterio de los responsables de elaborarla. Debe matizarse que debería constar este detalle, cuando a juicio de los responsables de elaborar las cuentas anuales, dicha información sea precisa para que éstas muestren la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y del resultado.

⁷ Las cooperativas integrales son cooperativas con objeto social múltiple. Su actividad cooperativizada es plural, cumpliendo las finalidades propias de diferentes clases de cooperativas en una misma entidad. Cataluña y Aragón las denominan cooperativas mixtas, no utilizando por tanto el término integrales. Valencia, por el contrario, las denomina cooperativas polivalentes.

> 5. SUPUESTOS PRÁCTICOS

Supuesto 5.1

Un agricultor que cultiva naranjas entrega el producto de su cosecha a la cooperativa agraria de la que es socio. Al pactar el precio de adquisición acuerdan que éste dependerá del valor que se obtenga por la venta de las naranjas al mercado por lo que, inicialmente la cooperativa hace una estimación del futuro precio de venta y le paga 5.000 € al agricultor, a expensas del ajuste posterior al final de la campaña, de acuerdo con el precio real de venta al mercado.

Se pide:

- Contabilizar la operación de adquisición de la cosecha al socio, así como el posterior ajuste al final de la campaña, si el precio final de la liquidación es de 6.000 €.
- Contabilizar la operación de adquisición de la cosecha al socio, así como el posterior ajuste al final de la campaña, si el precio final de la liquidación es de 4.500 €.

NOTA: en la solución prescindir del efecto impositivo indirecto de la operación.

Solución supuesto 5.1

Solución a)

Por la compra al socio por la estimación inicial, en el momento de la adquisición:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
605	Compras efectuadas a socios	5.000	
4007	Proveedores socios cooperativos		5.000

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
4007	Proveedores socios cooperativos	5.000	
572	Bancos c/c		5.000

Dado que finalmente el precio a liquidar con el socio es superior al de adquisición inicial, deberemos aumentar el valor de la compra y reconocer una deuda con el socio:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
605	Compras efectuadas a socios	1.000	
4007	Proveedores socios cooperativos		1.000

Solución b)

Por la compra al socio por la estimación inicial, en el momento de la adquisición:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
605	Compras efectuadas a socios	5.000	
4007	Proveedores socios cooperativos		5.000

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
4007	Proveedores socios cooperativos	5.000	
572	Bancos c/c		5.000

Dado que finalmente el precio a liquidar con el socio es inferior al de adquisición inicial, deberemos reducir el valor de la compra y reconocer un crédito de la cooperativa contra el socio.

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
447	Socios deudores, operaciones efectuadas con socios	500	
605	Compras efectuadas a socios		500

Supuesto 5.2

El 20 de diciembre del año X un agricultor que cultiva hortalizas entrega el producto de su cosecha a la cooperativa agraria de la que es socio. El precio de adquisición se pacta en el momento de la entrega por importe de 3.000 € y no se supedita al valor futuro de venta de la cosecha en el mercado. El ejercicio económico coincide con el año natural y, al cierre, el valor de la cosecha ha disminuido respecto al precio pactado en la adquisición, por importe de 500 €, pérdida que se considera reversible.

Se pide: contabilizar la operación de adquisición de la cosecha al socio y la valoración de las existencias finales al cierre, suponiendo que la cooperativa todavía no ha vendido las hortalizas en el mercado.

NOTA: en la solución prescindir del efecto impositivo indirecto de la operación.

Solución supuesto 5.2

Por la compra al socio, en el momento de la adquisición se contabiliza por el precio acordado por las partes, sin posterior ajuste:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
605	Compras efectuadas a socios	3.000	
4007	Proveedores socios cooperativos		3.000

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
4007	Proveedores socios cooperativos	3.000	
572	Bancos c/c		3.000

Por otro lado, a fin del ejercicio en que la cooperativa tenga evidencia de la bajada en el valor de sus existencias, deberá contabilizar un gasto por deterioro de valor derivada de la disminución del precio de mercado de las hortalizas:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
693	Pérdidas por deterioro de existencias	500	
390	Deterioro de valor de las existencias		500

También a fin del ejercicio deberá contabilizarse la variación de existencias, traspasando al activo el valor de las hortalizas no vendidas:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
307	Mercaderías adquiridas a los socios	3.000	
617	Variación de existencias adquiridas a los socios		3.000

Supuesto 5.3

Sea una cooperativa de explotación comunitaria de la tierra en la que un socio de trabajo ha percibido durante el año X anticipos a cuenta del resultado del ejercicio por un importe mensual bruto de 2.000 €. Dichos anticipos constituyen su retribución por el servicio que ha realizado el socio en la cooperativa y se han estipulado de acuerdo a las directrices marcadas por el convenio colectivo que afecta al sector.

Se pide: contabilizar el anticipo pagado al socio correspondiente a una mensualidad, sabiendo que los estatutos de la cooperativa establecen que la retribución a los socios de trabajo se calculará en función del resultado cooperativo, que el socio cotiza a la seguridad social en régimen general (6,4%), que la seguridad social a cargo de la cooperativa es del 30% y que el porcentaje de IRPF aplicable es del 20%.

Solución supuesto 5.3

El anticipo mensual pagado al socio, en la medida que constituye la retribución de un servicio imputable a un ejercicio, se considera gasto de dicho ejercicio, como un gasto de personal.

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
647	Retribución socios trabajadores	2.000	
4751	HP acreedores retenciones practicadas		400
476	Organismos seguridad social acreedores		128
465	Remuneraciones pendientes de pago		1.472

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
642	Seguridad social a cargo de la empresa	600	
476	Organismos seguridad social acreedores		600

> CAPÍTULO 6. DETERMINACIÓN DEL RESULTADO Y CONTABILIZACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS

En este capítulo trataremos el proceso de formación del resultado económico obtenido por la cooperativa, así como las partidas más significativas que lo componen. Por otro lado, también desarrollaremos la contabilización del impuesto sobre sociedades que afecta a las cooperativas.

> 1. DETERMINACIÓN DEL RESULTADO

La NACSC séptima regula el resultado en las sociedades cooperativas, indicando que éste se determinará de acuerdo a los principios y normas de valoración contenidos en el PGC o el PGC Pymes, según proceda, teniendo en cuenta los criterios especiales que sobre el mismo contienen las NACSC. En este sentido, se refiere, entre otros, a los criterios específicos para registrar las operaciones con socios, de los que ya tratamos en el capítulo anterior.

La legislación sustantiva prevé que el resultado se desagregue contablemente, separando el resultado cooperativo del extracooperativo. Sin embargo, por vía estatutaria, la cooperativa puede optar por no hacerlo.

Esta separación de los distintos tipos de resultados no figurará en la cuenta de pérdidas y ganancias, sino que se mostrará, si procede, en la memoria de las cuentas anuales, creando un apartado con el título "Separación de las partidas de la cuenta de pérdidas y ganancias". En línea con lo anterior, la NACSC decimotercera prevé, a los efectos de elaborar la memoria normal de las cuentas anuales, el detalle de los distintos tipos de resultados, cuando así lo exija la ley o, en todo caso, cuando sea necesario para la obtención de la imagen fiel. Sin embargo, si la cooperativa elabora la memoria abreviada o si aplica el PGC Pymes, no será preceptivo tal detalle.

Las diferentes categorías de resultado que especifica la norma contable son las siguientes, según el origen o el destino de las operaciones realizadas:

- > Resultado cooperativo (también denominado excedente): es el derivado de las operaciones realizadas en la actividad cooperativizada con los socios, incluidos los gastos financieros que correspondan a dicho resultado.
- > Resultado extracooperativo: es el derivado de las operaciones por la actividad cooperativizada realizada con terceros no socios, incluidos los gastos financieros que correspondan a dicho resultado.
- > Resultados de actividades económicas distintas de la cooperativizada, incluyendo también las fuentes ajenas que las financien.

La determinación por separado de los distintos resultados se realizará asignando los ingresos y los gastos correspondientes a cada uno de ellos. En relación a la distribución de los gastos comunes, la NACSC decimotercera afirma que “se basará en criterios o indicadores lo más objetivos posibles y que se ajusten a las prácticas más habituales a este respecto en el sector, siempre con la orientación de que los gastos e ingresos imputados a cada actividad, sean lo más paralelos al coste o costes que tengan una relación funcional más importante con las actividades realizadas, y en sintonía con la adecuada correlación de ingresos y gastos”. De acuerdo con el principio de uniformidad, los criterios anteriores deberán mantenerse en el tiempo, salvo razones justificadas, que deberán informarse en la memoria. En caso de cambio de criterio, se deberá informar de la incidencia cuantitativa de dichos cambios en la valoración, considerando que estos se producen al inicio del ejercicio.

Dentro del resultado cooperativo pueden considerarse como ingresos y gastos cooperativos, los detallados a continuación. Éstos han sido obtenidos mediante la agrupación de las diferentes listas propuestas por la variada legislación autonómica:

INGRESOS COOPERATIVOS. Se incluirán como tales:

- > los obtenidos de la venta de productos y servicios en el marco de la actividad cooperativizada realizada con los socios, así como los derivados de las operaciones realizadas en virtud de acuerdos intercooperativos,
- > los intereses devengados por las cooperativas de crédito y por las secciones de crédito de las cooperativas, en virtud de las operaciones con sus socios,
- > los obtenidos de inversiones en empresas cooperativas o de economía social o en empresas participadas mayoritariamente por las mismas o cuando se trate de entidades que realicen actividades preparatorias, complementarias o subordinadas a las de la propia cooperativa, y los que se produzcan como consecuencia de una prudente y eficaz gestión de la tesorería de la cooperativa, para la realización de la actividad cooperativizada,
- > las subvenciones corrientes y las de capital imputadas al ejercicio económico,
- > las cuotas periódicas satisfechas por los socios y,
- > las plusvalías que resulten de operaciones de enajenación de elementos del activo inmovilizado, destinados al cumplimiento del fin social, cuando se reinvierta la totalidad de su importe en nuevos elementos del inmovilizado, con idéntico destino, dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial y los tres años posteriores, siempre que permanezcan en su patrimonio, salvo pérdidas justificadas, hasta que finalice su período de amortización.

GASTOS COOPERATIVOS. Se incluirán como tales:

- > el importe de los bienes entregados y servicios prestados por los socios para la gestión y desarrollo de la actividad cooperativa,

- > los gastos soportados en las operaciones realizadas en virtud de acuerdos intercooperativos,
- > los anticipos societarios a los socios trabajadores o de trabajo, imputándolos en el período en que se produzca la prestación de trabajo,
- > la remuneración de las aportaciones al capital social, participaciones especiales, obligaciones, créditos de acreedores e inversiones financieras de todo tipo captadas por la cooperativa, sea dicha retribución fija, variable o participativa,
- > las dotaciones para las amortizaciones del inmovilizado y los gastos necesarios para el funcionamiento de la cooperativa, conforme a la determinación que de los mismos efectúa el PGC, en proporción a la cifra de ingresos cooperativos o según un criterio de reparto fundamentado,
- > las cantidades destinadas al Fondo de educación, formación y promoción,
- > cualquier otra partida que así sea autorizada por la legislación aplicable.

Adicionalmente se informará específicamente del importe de las partidas que forman el resultado derivado de:

- > Inversiones o participaciones financieras en sociedades.
- > Enajenación del inmovilizado, con las excepciones establecidas por ley.
- > Acuerdos intercooperativos.

La separación de los tres tipos de resultados, aunque laboriosa, puede otorgar a la cooperativa ciertas ventajas fiscales, como puede ser, la menor tributación de los resultados cooperativos, frente a la tributación de los extracooperativos y extraordinarios.

> 2. IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS

La NACSC duodécima regula la determinación del gasto por impuesto sobre beneficios. Este impuesto se liquida a partir del resultado de la cooperativa, calculado de acuerdo con las normas de carácter fiscal, reguladoras del impuesto sobre sociedades.

Aunque en el proceso de cálculo fiscal del impuesto rige la normativa tributaria, en el cálculo contable prima la normativa de carácter contable al efecto. Es por ello que en este manual únicamente abordaremos el cálculo y la representación contable del impuesto sin entrar en los detalles de la liquidación tributaria, por caer fuera del ámbito del presente trabajo. No obstante, recordamos el esquema de liquidación del impuesto sobre sociedades en una cooperativa:

Tabla 3. Esquema de liquidación del impuesto sobre sociedades

Resultado cooperativo	Resultado extracooperativo y extraordinario
± Ajustes al resultado contable	± Ajustes al resultado contable
- 50% dotación FRO	- 50% dotación FRO
= Base imponible resultado cooperativo	= Base imponible resultado extracooperativo y extraordinario
x Tipo de gravamen cooperativo	x Tipo de gravamen extracooperativo
= Cuota íntegra previa	
- Cuota por pérdidas de ejercicios anteriores	
= Cuota íntegra	
- Deducciones y/o bonificaciones	
= Cuota líquida	
- Retenciones y pagos a cuenta	
= Cuota diferencial (a ingresar o a devolver)	

Fuente: elaboración propia

El gasto/ingreso por el impuesto sobre beneficios (también denominado impuesto devengado) está compuesto por la suma de tres componentes: el impuesto corriente, el impuesto diferido y los ajustes en la imposición sobre beneficios.

Gasto/Ingreso por impuesto devengado

- > + Impuesto corriente
- > ± Impuesto diferido
- > ± Ajustes en la imposición sobre beneficios

2.1. Impuesto corriente

Aunque la NACSC duodécima considere que el impuesto corriente puede ser un gasto o un ingreso, lo cierto es que el actual esquema tributario español no es compatible con el hecho de que el impuesto corriente genere un ingreso. En la actualidad, cuando una empresa genera pérdidas fiscales, no tiene derecho a percibir en ese mismo periodo el importe de la cuota íntegra negativa que se derivaría de dichas pérdidas. De ahí que afirmemos que el impuesto corriente no puede ser nunca un ingreso en la actualidad. Es cierto que la cuota íntegra negativa puede ser recuperable en el futuro, pero esto forma parte del impuesto diferido y no del corriente, como veremos más adelante.

El impuesto corriente coincide con la cuota líquida de la liquidación tributaria, por tanto recoge, entre otros elementos, el efecto (positivo o negativo) de las diferencias permanentes. Son diferencias permanentes las diferencias que se produzcan entre el resultado contable antes de impuestos (magnitud contable) y la base imponible (magnitud fiscal), que no vayan a tener incidencia en la carga fiscal futura en la cooperativa. A modo de ejemplo:

- > Una sanción administrativa, que es gasto contable pero no es deducible fiscalmente ni en el ejercicio de su devengo ni en ejercicios posteriores.
- > Los ajustes positivos o negativos por discrepancias en la valoración contable y fiscal de las operaciones realizadas con los socios.

El impuesto corriente (registrado en la cuenta 6300 "Impuesto corriente) se corresponde con la cancelación de las retenciones y los pagos a cuenta (que previamente figurarán registrados en la cuenta 473 "H.P. retenciones y pagos a cuenta"), así como con el reconocimiento del pasivo por impuesto corriente, que es la cuota diferencial positiva (y figurará en la cuenta 4752 "H.P. acreedora por impuesto sobre beneficios") y, en su caso, el activo por impuesto corriente, que es la cuota diferencial negativa (figurando en la cuenta 4709 "H.P. deudora por impuesto sobre beneficios").

La contabilización del asiento, a fecha de cierre de ejercicio, si la cuota diferencial es positiva sería el siguiente:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	Cuota líquida	
473	H.P. retenciones y pagos a cuenta		Retenciones + pagos a cuenta
4752	H.P. acreedora por impuesto sobre beneficios		Cuota diferencial positiva

Al pagar la cuota diferencial positiva, el asiento a realizar sería el siguiente:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
4752	H.P. acreedora por impuesto sobre beneficios	Cuota diferencial positiva	
572	Bancos c/c		Cuota diferencial positiva

La contabilización del asiento, a fecha de cierre de ejercicio, si la cuota diferencial es negativa sería el siguiente:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	Cuota líquida	
473	H.P. retenciones y pagos a cuenta		Retenciones + pagos a cuenta
4709	H.P. deudora por impuesto sobre beneficios	Cuota diferencial negativa	

Al cobrar la cuota diferencial negativa, el asiento a realizar sería el siguiente:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
4709	H.P. deudora por impuesto sobre beneficios		Cuota diferencial negativa
572	Bancos c/c	Cuota diferencial negativa	

2.2. Impuesto diferido

Este segundo componente del impuesto devengado podrá representar un gasto o un ingreso, como iremos viendo a lo largo de este apartado. Se corresponde con el reconocimiento o cancelación de los activos y pasivos por impuesto diferido y se registra en la cuenta 6301 "Impuesto diferido".

Los activos por impuesto diferido son tres: activo por diferencias temporarias deducibles, crédito por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar y crédito por pérdidas a compensar (cuotas íntegras negativas). En cuanto a los pasivos, existe tan solo uno, denominado pasivo por diferencias temporarias imponibles.

Activos y pasivos por diferencias temporarias

Son diferencias temporarias las diferencias que se produzcan entre el resultado contable antes de impuestos (magnitud contable) y la base imponible (magnitud fiscal), que vayan a tener incidencia en la carga fiscal futura en la cooperativa. Normalmente su origen se encuentra en los diferentes criterios temporales de imputación empleados para determinar ambas magnitudes y que, por tanto, revertirán en periodos siguientes. A modo de ejemplo podríamos considerar los ajustes por libertad de amortización de determinados elementos de inmovilizado, para las cooperativas protegidas y especialmente protegidas. En otros casos, las diferencias temporarias se producen por el registro de ingresos y gastos directamente en el patrimonio neto, sin pasar previamente por la cuenta de resultados. Un ejemplo de ello serían las subvenciones de capital.

Las diferencias temporarias pueden ser deducibles o imponibles. Son deducibles aquellas diferencias que generarán un menor impuesto a pagar, o un mayor impuesto a devolver, en el periodo en el que reviertan. Representan por lo tanto un derecho de la cooperativa frente a la Hacienda Pública consistente en pagar menos impuestos en el futuro, figurando en el activo del balance en la cuenta 4740 “Activos por diferencias temporarias deducibles”.

Por el contrario, serán imponibles aquellas diferencias que generarán un mayor impuesto a pagar o un menor impuesto a devolver en el periodo en el que reviertan. Representan una obligación de la cooperativa frente a la Hacienda Pública consistente en pagar más impuestos en el futuro, por lo que figurarán en el pasivo del balance en la cuenta 479 “Pasivos por diferencias temporarias imponibles”.

La contabilización del activo por diferencias temporarias deducibles en el periodo en el que se genera sería la siguiente:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles	DT x tipo impositivo	
6301	Impuesto diferido		DT x tipo impositivo

Cuando revierta la diferencia temporaria deducible en periodos siguientes, por la cancelación del activo:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles		DT x tipo impositivo
6301	Impuesto diferido	DT x tipo impositivo	

La contabilización del pasivo por diferencias temporarias imponibles en el periodo en el que se genera sería la siguiente:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		DT x tipo impositivo
6301	Impuesto diferido	DT x tipo impositivo	

Cuando revierta la diferencia temporaria imponible en periodos siguientes, por la cancelación del pasivo:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles	DT x tipo impositivo	
6301	Impuesto diferido		DT x tipo impositivo

En la valoración de estos activos y pasivos por impuesto diferido, además del tipo impositivo deberemos considerar la posibilidad de que la cooperativa sea especialmente protegida. Esta cooperativa gozará de una bonificación tributaria que influye en la valoración del activo o pasivo por impuesto diferido.

Activo por deducciones y/o bonificaciones pendientes de aplicar

Si la cooperativa tuviera deducciones y/o bonificaciones pendientes de aplicar, debería registrar un activo que reflejara el derecho que tiene la entidad a deducirse de la cuota íntegra en el futuro dichos importes. Este activo surge en el primer periodo en el que la entidad no puede deducírselos por insuficiencia de cuota íntegra y revertirá en el periodo en que sí se los pueda aplicar en la liquidación tributaria. A continuación, reflejaremos los asientos que procede realizar en su registro.

En el ejercicio de la generación del activo y por el importe de las deducciones y/o bonificaciones pendientes de aplicar:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
4742	Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar	X	
6301	Impuesto diferido		X

En el ejercicio de la reversión del activo y por el importe de las deducciones y/o bonificaciones pendientes de aplicar:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
4742	Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar		X
6301	Impuesto diferido	X	

Activo por pérdidas a compensar

Si la cuota íntegra previa es negativa, ésta podrá ser descontada por la cooperativa en el futuro, surgiendo así un crédito por pérdidas a compensar. Este crédito nace en el periodo en el que se generan las cuotas íntegras negativas y se realizará en el futuro, cuando dichas cuotas puedan ser efectivamente descontadas de cuotas íntegras previas positivas.

El asiento a realizar al generarse el crédito impositivo sería el siguiente:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
4745	Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio	X	
6301	Impuesto diferido		X

Cuando en el futuro se descuenten las cuotas íntegras negativas de ejercicios anteriores:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
4745	Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio		X
6301	Impuesto diferido	X	

En cuanto a la valoración de los activos por impuesto diferido, las normas contables establecen que se realizará según los tipos de gravamen esperados en el momento de su reversión, conforme a la normativa que esté vigente o aprobada y pendiente de publicación en la fecha de cierre del ejercicio, y de acuerdo con la forma en que racionalmente se prevea recuperar o pagar el activo o el pasivo.

En su caso, la modificación de la legislación tributaria y la evolución de la situación económica de la empresa dará lugar a la correspondiente variación en el importe de los pasivos y activos por impuesto diferido. El registro contable de lo anterior daría lugar a los ajustes en la imposición de beneficios, que se contabilizan en las cuentas 633 "Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios" o bien 638 "Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios".

Por último, hay que destacar que los activos y pasivos por impuesto diferido no deben ser descontados, es decir, que en su valoración no influye el aspecto financiero.

> 3. INFORMACIÓN A INCLUIR EN LA MEMORIA DE LAS CUENTAS ANUALES

Las NACSC, en relación a la situación fiscal de la cooperativa, requieren que en la memoria, tanto normal como abreviada y de Pymes, se proporcione información sobre los siguientes aspectos:

- > Cuotas íntegras negativas pendientes de compensar fiscalmente, indicando el plazo y las condiciones para poderlo hacer.
- > Se identificará separadamente el impuesto corriente así como los respectivos activos y pasivos por impuestos diferidos, teniendo en cuenta el tipo de gravamen, cooperativo o extra cooperativo, que corresponde a la naturaleza de los resultados relacionados.

> 4. SUPUESTOS PRÁCTICOS

Supuesto 6.1

Una cooperativa agrícola especialmente protegida presenta los siguientes datos a efectos de contabilización del impuesto sobre sociedades del ejercicio X3:

ESQUEMA LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO	Resultado cooperativo	Resultado extracooperativo
	50.000	6.000
Diferencia permanente +	1.000	
Diferencia temporaria –(periodo de generación)	-10.000	
- 50% FRO	-5.000	-1.500
Base imponible	36.000	4.500
Tipo impositivo	20%	25%
Cuota íntegra previa	8.325	
- 50% Bonificación Especialmente protegida	-4.163	
- Cuota por pérdidas de años anteriores	-800	
Cuota íntegra	3.363	
- Deducciones y bonificaciones	-250	
Cuota líquida	3.113	
- Retenciones y pagos a cuenta	-175	
Cuota diferencial	2.938	

Se sabe que la empresa tiene en su balance de apertura contabilizado el crédito por cuotas negativas a compensar por importe de 800 €, así como un crédito por deducciones pendientes de aplicar por 200 €. Ambas partidas han sido aplicadas en la liquidación de este ejercicio.

Solución supuesto 6.1

El registro contable del impuesto corriente sería:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	3.113	
473	H.P. retenciones y pagos a cuenta		175
4752	H.P. acreedora por impuesto sobre beneficios		2.938

Por el registro contable del pasivo por impuesto diferido que surge a raíz de la diferencia temporaria negativa que se genera en el año X3:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (10.000 x 20% x 50%)		1.000
6301	Impuesto diferido	1.000	

Por la aplicación del crédito por pérdidas a compensar:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
4745	Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio		800
6301	Impuesto diferido	800	

Por la aplicación de las deducciones pendientes de aplicar procedentes de ejercicios anteriores:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
4742	Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar		200
6301	Impuesto diferido	200	

> CAPÍTULO 7. APLICACIÓN DE RESULTADOS

En este capítulo trataremos tanto el proceso de aplicación del resultado cuando haya beneficios, como el supuesto de que la cooperativa presente pérdidas. Dada la amplia casuística que sobre este tema existe en la legislación cooperativa autonómica, a efectos didácticos y sintetizadores lo abordaremos suponiendo que la norma a aplicar es la estatal (Ley 27/1999).

> 1. EL PROCESO DE APLICACIÓN DE RESULTADOS

Desde un punto de vista organizativo, la aplicación de resultados es un proceso complejo en el que intervienen dos órganos sociales, a saber: el Consejo Rector y la Asamblea General. La aplicación de resultados es un proceso de toma de decisiones sobre la distribución de los resultados positivos o el destino de los negativos, efectuada por los órganos competentes, en el ámbito de la estrategia empresarial (interés social), y sometida a restricciones normativas o estatutarias que tiene unos efectos económicos y financieros trascendentes para la cooperativa.

En primer lugar interviene el Consejo Rector. La legislación estatal (art. 61.2 Ley 27/1999) obliga al Consejo Rector, a formular, en el plazo máximo de tres meses contados a partir del cierre del ejercicio social, las cuentas anuales, el informe de gestión y una propuesta de aplicación de los excedentes disponibles o de imputación de pérdidas.

En la segunda etapa del proceso interviene la Asamblea General ordinaria. Ésta debe celebrarse dentro de los seis primeros meses de cada ejercicio, para examinar la gestión social, en su caso, aprobar las cuentas anuales del ejercicio anterior y resolver sobre la aplicación de los excedentes disponibles o imputación de las pérdidas (art. 21 Ley 27/1999). No debemos olvidar que el acuerdo de aplicación del resultado tiene como presupuesto el previo acuerdo de aprobación de las cuentas anuales correspondientes. De igual modo, podemos afirmar que la propuesta de aplicación de resultados elaborada por el órgano rector, es condición necesaria para poder adoptar el acuerdo. No obstante, dicha propuesta no es vinculante para la Asamblea General, que resolverá sobre la aplicación, estando facultada no sólo para aceptar o rechazar la propuesta del órgano rector (como sucede con las cuentas anuales), sino también para modificarla si lo estima oportuno.

Ni el órgano rector ni la Asamblea General son libres en la toma de decisiones respecto a la aplicación de resultados. La decisión está supeditada a las disposiciones de la ley cooperativa que sea de aplicación y a la regulación de los estatutos de la propia entidad. Atendidas las disposiciones legales y estatutarias, la Asamblea General será libre para decidir el destino del resultado.

> **2. LA APLICACIÓN DEL RESULTADO POSITIVO DEL EJERCICIO**

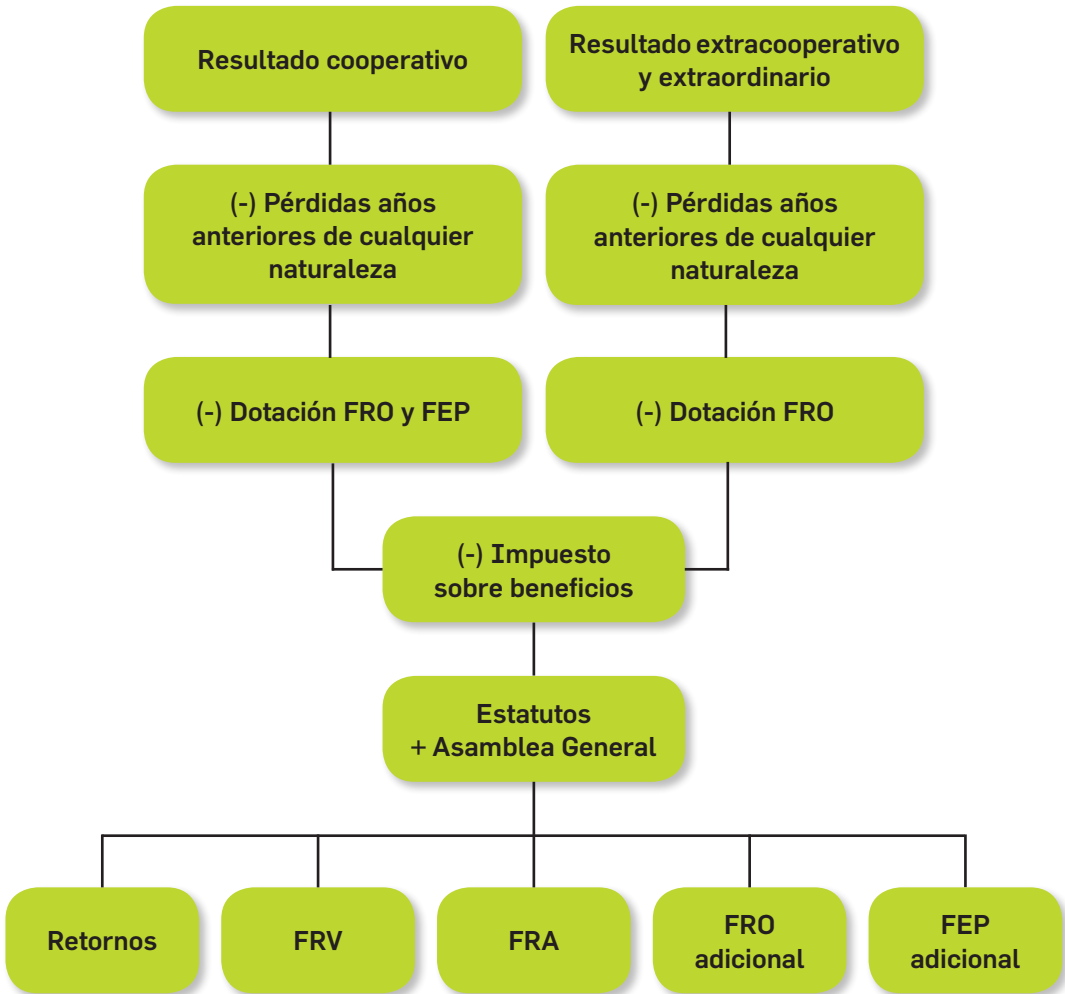
La norma contable que regula la distribución de resultados es la NACSC undécima, si bien el destino del beneficio difiere según la legislación cooperativa aplicable en cada caso. Cuando la cooperativa tenga establecida legalmente más de una sección de actividad, la distribución del resultado y la imputación de pérdidas se realizarán de forma separada para cada una de ellas siempre que la ley lo permita y los estatutos sociales así lo exijan.

Las pautas a seguir en la distribución del resultado positivo son las siguientes:

- A) Atender las disposiciones legales. En este sentido la ley estatal establece lo siguiente (art. 58):
 - a) De los excedentes contabilizados para la determinación del resultado cooperativo, una vez deducidas las pérdidas de cualquier naturaleza de ejercicios anteriores y antes de la consideración del impuesto sobre sociedades, se destinará, al menos, el 20% al FRO y el 5% al FEP.
 - b) De los beneficios extracooperativos y extraordinarios, una vez deducidas las pérdidas de cualquier naturaleza de ejercicios anteriores y antes de la consideración del impuesto sobre sociedades, se destinará al menos un 50% al FRO.
 - c) El beneficio derivado de acuerdos intercooperativos se imputará en su totalidad al FRO (art. 79.3).
 - d) Los excedentes y beneficios extracooperativos y extraordinarios disponibles, una vez satisfechos los impuestos exigibles, se aplicarán, conforme establezcan los estatutos o acuerde la Asamblea General en cada ejercicio, a retorno cooperativo a los socios, a dotación a fondos de reserva voluntarios con carácter irrepartible o repartible, o a incrementar el FRO o el FEP.
- B) El retorno cooperativo se acreditará a los socios en proporción a las actividades cooperativizadas realizadas por cada socio con la cooperativa. Los estatutos o, en su defecto, la Asamblea General, por más de la mitad de los votos válidamente expresados, fijarán la forma de hacer efectivo el retorno cooperativo acreditado a cada socio (por ejemplo: en efectivo, ampliando el capital o creando un fondo de retornos).
- C) Atender las disposiciones estatutarias.
 - D) El resultado sobrante tras lo anterior se aplicará a lo que acuerde la Asamblea General. Los principales destinos serán: retorno cooperativo a los socios, fondos de reserva voluntarios, FRO y FEP por encima del mínimo legal y capital social incrementando las aportaciones de los socios.

A continuación, exponemos un cuadro que resume el proceso de aplicación del resultado positivo en las cooperativas, teniendo en cuenta lo establecido a estos efectos en la legislación estatal. Cada cooperativa deberá adaptar este cuadro según lo establecido en la legislación autonómica que le sea de aplicación.

Figura 4. Proceso de aplicación del resultado positivo



Fuente: elaboración propia

Merece especial atención que la dotación al FRO y al FEP se calcula antes de impuestos, con lo cual la cantidad destinada estos fondos genuinos de las cooperativas se ve reforzada cuantitativamente.

2.1 Representación contable

En primer lugar, hay que subrayar que a pesar de que la cuantificación de ciertas asignaciones del resultado se haga sobre la base del resultado del ejercicio, algunas de ellas se califican, a su vez, como gasto contable del propio ejercicio. En particular, tendrán esta calificación las siguientes asignaciones:

- > Cuotas íntegras negativas pendientes de compensar fiscalmente, indicando el plazo y las condiciones para poderlo hacer.

- > Retornos obligatorios al capital calificado como pasivo
- > Remuneraciones de trabajadores calculadas sobre el resultado
- > Impuesto sobre beneficios
- > Dotación al FRO cuanto éste sea calificado como pasivo y la dotación obligatoria
- > Dotación al fondo de reembolso o actualización cuanto éste sea calificado como pasivo y la dotación obligatoria
- > Dotación al fondo de reserva voluntario cuanto éste sea calificado como pasivo y la dotación obligatoria
- > Dotación al FEP por la dotación obligatoria y por la dotación voluntaria cuando exista compromiso previo

Cálculo implícito de las asignaciones del resultado

Lo anterior supone que se producirá un cálculo implícito para la cuantificación de estas asignaciones y del resultado neto. Veamos dicho cálculo mediante un ejemplo.

EJEMPLO:

Sea una cooperativa con un resultado cooperativo previo a la dotación del FEP y antes de impuestos de 100.000 €. El gasto por el impuesto sobre sociedades asciende a 9.000 €. La Asamblea General acuerda la siguiente aplicación del resultado:

- > Dotar el FEP en un 5% (mínimo según la ley 27/1999)
- > Dotar el FRO en un 20% (mínimo según la ley 27/1999). Según los estatutos este fondo es irrepartible, en todo caso.
- > A retornos discrecionales: 20.000 €
- > A fondo de reserva voluntario: el resto

Abreviaturas:

$dFEP$ = dotación al FEP

$dFRO$ = dotación al FRO

BP = beneficio previo

I = gasto por impuesto sobre beneficios devengado

B = beneficio neto = $BP - dFEP - I$

$dFEP = 5\% (BP - dFEP) \longrightarrow dFEP = 5\% (100.000 - dFEP)$

En donde:

$dFEP = 4.761,90 \text{ €}$

$dFRO = 20\% (BP - dFEP) \longrightarrow dFRO = 20\% (100.000 - 4.761,90)$

En donde:

$$dFRO = 19.047,62 \text{ €}$$

$$B = 100.000 - 4.761,90 - 9.000 = 86.238,10 \text{ €}$$

Distribución de resultados:

A FRO	19.047,62 €
A retornos.....	20.000,00 €
A fondo de reserva voluntario.....	47.190,48 €
Suma	86.238,10 €

Distribución de retornos

La calificación contable de los retornos se deduce de la obligatoriedad o discrecionalidad de los mismos, con independencia de la reintegrabilidad del capital. Así, siempre que el retorno tenga carácter obligatorio, tendrá la calificación de gasto financiero. Por el contrario, cuando su reparto sea discrecional, estaremos ante una distribución de resultados.

En el momento en que se acuerde la distribución de un retorno, se reconocerá un pasivo por el importe de la deuda con el socio, que podrá ser a largo o corto plazo atendiendo a la fecha acordada para su pago.

Las cuentas a utilizar para la distribución de retornos son éstas:

Distribución de retornos

- > 6647 Intereses y retorno obligatorio de las aportaciones al capital cooperativo y de otros fondos calificados con características de deuda
- > 507 Retornos cooperativos y remuneración obligatoria a pagar a corto plazo
- > 526 Retornos cooperativos y remuneración discrecional a pagar a corto plazo
- > 1715 Retornos cooperativos y remuneración discrecional a pagar a largo plazo

Por el acuerdo del reparto de retornos obligatorios a pagar a corto plazo:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
6647	Intereses y retorno obligatorio de las aportaciones al capital cooperativo y de otros fondos calificados con características de deuda	X	
507	Retornos cooperativos y remuneración obligatoria a pagar a c/p		X

Por el pago dinerario de los retornos:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
507	Retornos cooperativos y remuneración obligatoria a pagar a c/p	X	
57	Tesorería		X
4751	HP, acreedora por retenciones practicadas ⁸		X

Por el acuerdo del reparto de retornos discrecionales a pagar a corto plazo:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	X	
526	Retornos cooperativos y remuneración discrecional a pagar a c/p		X

Por el pago dinerario de los retornos:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
526	Retornos cooperativos y remuneración discrecional a pagar a c/p	X	
57	Tesorería		X
4751	HP, acreedora por retenciones practicadas		X

Cuando el pago del retorno cooperativo discrecional sea a largo plazo y además devengue intereses por dicho aplazamiento, el importe de la deuda figurará en el pasivo no corriente del balance, por su coste amortizado.

Por el acuerdo del reparto de retornos discrecionales a pagar a largo plazo:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	X	
1715	Retornos cooperativos y remuneración discrecional a pagar a l/p		X

Por el devengo de intereses, conforme al criterio del coste amortizado:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	X	
1715	Retornos cooperativos y remuneración discrecional a pagar a l/p		X

⁸ La retención se practicará tanto por las cantidades efectivamente satisfechas como por las abonadas en cuenta, desde el momento en que resulten exigibles (art. 28.3 Ley 20/1990 sobre régimen fiscal de las cooperativas).

Por la posterior reclasificación a corto plazo:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
1715	Retornos cooperativos y remuneración discrecional a pagar a l/p	X	
526	Retornos cooperativos y remuneración discrecional a pagar a c/p		X

Por el pago dinerario de los retornos:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
526	Retornos cooperativos y remuneración discrecional a pagar a c/p	X	
57	Tesorería		X
4751	HP, acreedora por retenciones practicadas		X

Contabilización de las distintas asignaciones del resultado

A) *Al cierre del ejercicio, por la contabilización de las asignaciones que tengan la consideración contable de gasto del propio ejercicio*

Por el impuesto sobre beneficios (a efectos de simplicidad consideramos únicamente el impuesto corriente con cuota diferencial positiva):

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	X	
473	HP retenciones y pagos a cuenta		X
4752	H.P. acreedora por impuesto sobre beneficios		X

Por la participación en resultados de los trabajadores:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
648	Participación en resultados de trabajadores	X	
465	Remuneraciones pendientes de pago		X

Por la dotación al FRO en la parte que es exigible y con dotación obligatoria:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
6647	Intereses y retorno obligatorio de las aportaciones al capital cooperativo y de otros fondos calificados con características de deuda	X	
1711	Acreedores por fondo de reserva obligatorio a l/p		X
5211	Acreedores por fondo de reserva obligatorio a c/p		X

Por la dotación al fondo de reserva voluntario en la parte que es exigible y con dotación obligatoria:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
6647	Intereses y retorno obligatorio de las aportaciones al capital cooperativo y de otros fondos calificados con características de deuda	X	
1713	Acreeedores por fondo de reserva voluntario a l/p		X
5213	Acreeedores por fondo de reserva voluntario a c/p		X

Por la dotación al fondo de reembolso o actualización en la parte que es exigible y con dotación obligatoria:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
6647	Intereses y retorno obligatorio de las aportaciones al capital cooperativo y de otros fondos calificados con características de deuda	X	
1712	Acreeedores por fondo de reembolso o actualización a l/p		X
5212	Acreeedores por fondo de reembolso o actualización a c/p		X

Por la dotación del FEP cuando la dotación es obligatoria, o siendo discrecional, existe un compromiso de dotación previo:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
657	Dotación al fondo de educación, formación y promoción	X	
148	Fondo de educación, formación y promoción a l/p		X
5298	Fondo de educación, formación y promoción a c/p		X

A) Cuando se celebre la Asamblea General, por la distribución de resultado

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	X	
121	Resultados negativos de ejercicios anteriores		X
112	Fondo de reserva obligatorio		X
11450	Fondo por incorporación de beneficios		X
113	Fondo de reserva voluntario		X
526	Retornos cooperativos y remuneración discrecional a pagar a c/p		X
194	Capital creado pendiente de inscripción		X

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
194	Capital creado pendiente de inscripción	X	
1000	Capital social cooperativo, aportaciones obligatorias ⁽¹⁾		X

(1) Si el capital fuera considerado pasivo financiero realizaríamos los mismos asientos utilizando la cuenta correspondiente 1500 "Capital social cooperativo a l/p considerado pasivo financiero, aportaciones obligatorias".

2.2. Fondo de reconversión de resultados

Uno de los aspectos característicos de las cooperativas es la posibilidad de existencia de un Fondo de reconversión de resultados en los grupos cooperativos. Éste va ligado al principio de intercooperación, respondiendo a la voluntad de las cooperativas de poner en común una parte de sus excedentes netos para su redistribución, como una expresión genuina de solidaridad en el ámbito cooperativo. Como consecuencia de esta operación, el importe tanto de los resultados positivos como negativos de cada empresa disminuye; es decir, las pérdidas y los beneficios que han obtenido algunas empresas se reparten entre todas las entidades que componen el grupo.

El tratamiento contable de este fondo se regula en el apartado segundo de la NACSC undécima. Según ésta, aquellas cooperativas de un grupo cooperativo que tengan incluida en sus estatutos sociales la obligación de aportar de forma periódica recursos a un Fondo de reconversión de resultados, en función de la evolución de su actividad o su cuenta de resultados, aplicarán los siguientes criterios, atendiendo siempre a su fondo económico:

- > Si el fondo económico de la operación es una adquisición o prestación de servicios (como ocurre, por ejemplo, cuando su finalidad sea redistribuir de forma solidaria dichos recursos, así como la promoción y desarrollo de nuevas cooperativas o de nuevas actividades) se contabiliza con el adecuado desglose como un gasto o ingreso el saldo neto entre lo aportado y lo recibido del fondo, en la partida "Otros gastos de explotación" u "Otros ingresos de explotación", respectivamente, de la cuenta de pérdidas y ganancias.
- > Si el fondo económico se identifica como una operación de aportación o distribución sin contraprestación, se contabilizará como un abono o cargo en los fondos propios, según proceda.

De acuerdo con este planteamiento, el quid de la cuestión radica en la periodicidad y no discrecionalidad de las aportaciones realizadas al fondo.

En respuesta a una Consulta Vinculante del año 2013 (V1776-13), la Dirección General de Tributos examina el tratamiento contable de dicho fondo, haciendo hincapié en la periodicidad y en la relación con la actividad cooperativizada. Así, en el caso de un grupo en el que la entidad cabeza de grupo es una cooperativa de segundo grado, las aportaciones periódicas que realizan las cooperativas de primer grado -según los compromisos adquiridos en el seno del grupo, plasmados en los estatutos sociales y siempre en el marco de las actividades cooperativizadas- se contabilizarán en la cuenta de resultados de dichas cooperativas de primer grado como gasto contable. Por el contrario, si la aportación es discrecional y no responde al cumplimiento de los fines cooperativos, deberán contabilizarse como un cargo en los fondos propios, disminuyendo por tanto dicha partida del balance.

> 3. APLICACIÓN DEL RESULTADO NEGATIVO DEL EJERCICIO

El proceso de aplicación de las pérdidas en las cooperativas está regulado tanto en las normas sustantivas, como en las NACSC.

Los estatutos deberán regular los criterios para compensar las pérdidas. En cualquier caso, éstos respetarán las disposiciones que fije al respecto la ley cooperativa aplicable.

La NACSC undécima, apartado 3, establece que las pérdidas de un ejercicio se aplicarán en el ejercicio siguiente registrándose en la partida “Resultados negativos de ejercicios anteriores” dentro de los fondos propios del balance, en la cuenta 121 “Resultados negativos de ejercicios anteriores”, siempre que queden pendientes de compensar. Si por el contrario la Asamblea General acordara la inmediata compensación de las pérdidas, no sería preciso reclasificarlas a la cuenta 121 “Resultados negativos de ejercicios anteriores”, saldando la cuenta 129 “Resultado del ejercicio” con cargo a la cuenta que corresponda según el tipo de compensación y que trataremos posteriormente.

Si la cooperativa opta por no compensar las pérdidas y acuerda su compensación futura, en la fecha de la Asamblea General se realizará el siguiente asiento:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
121	Resultados negativos de ejercicios anteriores	X	
129	Resultado del ejercicio		X

La legislación estatal establece las siguientes reglas para aplicar las pérdidas (art. 59):

- A) Con cargo a resultados positivos que se generen en el futuro, fijando para esta opción un plazo máximo de siete años. En este caso las pérdidas se mantendrán en la cuenta 121 “Resultados negativos de ejercicios anteriores” hasta su compensación.
- B) A los fondos de reserva voluntarios, si existiesen, podrán imputarse la totalidad de las pérdidas. Las NACSC también contemplan esta forma de compensación. Contablemente se reconocerá del siguiente modo:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
113	Fondo de reserva voluntario	X	
5213	Acreeedores fondo de reserva voluntario a c/p	X	
1713	Acreeedores fondo de reserva voluntario a l/p	X	
121	Resultados negativos de ejercicios anteriores ó		X
129	Resultado del ejercicio		

C) Al FRO podrán imputarse, como máximo, dependiendo del origen de las pérdidas, los porcentajes medios de los excedentes cooperativos o beneficios extracooperativos y extraordinarios que se hayan destinado a dicho fondo en los últimos cinco años o desde su constitución, si ésta no fuera anterior a dichos cinco años. Asimismo, se imputarán al FRO las pérdidas derivadas de los acuerdos intercooperativos (art. 79.3). Según la NACSC undécima, cuando el FRO resulte insuficiente para compensar las pérdidas, el saldo del FRO podrá ser negativo, reduciendo los fondos propios, e incorporando información específica en la memoria de las cuentas anuales. Sin embargo, la NACSC cuarta, apartado 1.1.2, no permite que el FRO tenga saldo deudor por la imputación de las pérdidas derivadas de acuerdos intercooperativos. Si el FRO no fuera suficiente para cubrir estas pérdidas, la diferencia se cargaría al fondo de reserva voluntario.

Contablemente se reconocerá del siguiente modo:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
112	Fondo de reserva obligatorio	X	
5211	Acreedores fondo de reserva obligatorio a c/p	X	
1711	Acreedores fondo de reserva obligatorio a l/p	X	
121	Resultados negativos de ejercicios anteriores ó		X
129	Resultado del ejercicio		

D) La cuantía no compensada con los fondos obligatorios y voluntarios se imputará a los socios en proporción a las operaciones, servicios o actividades realizadas por cada uno de ellos con la cooperativa. Las pérdidas imputadas a cada socio se satisfarán de alguna de las formas siguientes:

D1) Si el socio paga el importe de las pérdidas que se le imputen:

Por la aportación de los socios:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
57	Tesorería	X	
1181	Aportaciones de socios en cooperativas		X

Posteriormente, por la compensación jurídico-formal de las pérdidas:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
1181	Aportaciones de socios en cooperativas	X	
121	Resultados negativos de ejercicios anteriores ó		X
129	Resultado del ejercicio		

D2) Mediante disminución del capital social calificado como patrimonio neto o pasivo, reduciendo el importe de las aportaciones obligatorias y voluntarias de los socios.

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
1000	Capital social cooperativo, aportaciones obligatorias	X	
1001	Capital social cooperativo, aportaciones voluntarias	X	
1500	CS cooperativo a l/p considerado pasivo financiero, aportaciones obligatorias	X	
1501	CS cooperativo a l/p considerado pasivo financiero, aportaciones voluntarias	X	
121	Resultados negativos de ejercicios anteriores ó		X
129	Resultado del ejercicio		

D3) Mediante deducción o compensación de cualquier partida representativa de las inversiones financieras realizadas por los socios en la cooperativa, ya se trate de fondos propios o de fondos ajenos. Por ejemplo, si los socios hubieran concedido préstamos a la cooperativa, éstos podrían utilizarse para compensar las pérdidas.

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
1718	Deudas a l/p con socios	X	
5218	Deudas a c/p con socios	X	
121	Resultados negativos de ejercicios anteriores ó		X
129	Resultado del ejercicio		

D4) Con cargo a los retornos cooperativos futuros en los términos establecidos en la ley. La ley estatal permite hacer esta compensación con los retornos que puedan corresponder al socio en los siete años siguientes, siempre que así lo acuerde la Asamblea General. Para ello, la NACSC habilita en el activo del balance, en la partida correspondiente a "Créditos a socios", las cuentas 2527 "Créditos a largo plazo con socios por pérdidas a compensar" y 5427 "Créditos a corto plazo con socios por pérdidas a compensar". Estas cuentas recogen los créditos frente a socios como consecuencia de la imputación de pérdidas a través de la minoración de los retornos cooperativos futuros. Ambas partidas se valoran por su valor nominal.

Créditos por pérdidas a compensar

- > 2527 Créditos a largo plazo con socios por pérdidas a compensar
- > 5427 Créditos a corto plazo con socios por pérdidas a compensar

Por el reconocimiento del crédito frente al socio por la imputación de pérdidas

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
2527	Créditos a largo plazo con socios por pérdidas a compensar	X	
5427	Créditos a corto plazo con socios por pérdidas a compensar	X	
1181	Aportaciones de socios en cooperativas		X

Por la compensación jurídico-formal de las pérdidas:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
1181	Aportaciones de socios en cooperativas	X	
121	Resultados negativos de ejercicios anteriores		X
129	Resultado del ejercicio		

Cuando en el futuro se reconozcan los retornos cooperativos, se cancelará el crédito frente al socio:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
526	Retorno cooperativo y remuneración discrecional a pagar a c/p	X	
507	Retorno cooperativo y remuneración obligatoria a pagar a c/p	X	
2527	Créditos a largo plazo con socios por pérdidas a compensar		X
5427	Créditos a corto plazo con socios por pérdidas a compensar		X

También se pueden cancelar los créditos con los socios por pérdidas a compensar, cuando se apliquen anticipadamente los beneficios disponibles.

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	X	
2527	Créditos a largo plazo con socios por pérdidas a compensar		X
5427	Créditos a corto plazo con socios por pérdidas a compensar		X

> 4. INFORMACIÓN A INCLUIR EN LA MEMORIA DE LAS CUENTAS ANUALES

4.1. Sobre los resultados

Toda la información que, sobre el resultado, debe figurar en la memoria, ha sido explicada anteriormente en el apartado 1 del capítulo 6. Remitimos al lector a ese apartado del manual para su mayor comprensión.

4.2. Sobre la aplicación del resultado

La NACSC decimotercera, establece una denominación y contenido específico para el apartado relativo a la aplicación de resultados. Esta nota, en la memoria normal, recibirá la denominación “Intereses del capital y distribución de resultados” e incluirá la siguiente información:

a) Intereses del capital

- Características e importe de la remuneración de las aportaciones al capital social de acuerdo con lo dispuesto en el PGC, adaptado a las condiciones concretas de las sociedades cooperativas.
- Cuantía de las remuneraciones de las aportaciones obligatorias y voluntarias al capital social, señalando la forma de cálculo de dicha remuneración; indicando, asimismo y de forma expresa, que se cumplen los requisitos establecidos por la ley y que, en ningún caso, dicha remuneración excede de los límites establecidos legalmente.
- Cuantía de la remuneración de los fondos subordinados de las cooperativas que tenga la consideración de fondos propios.

b) Información sobre la propuesta de distribución de beneficios de acuerdo con el siguiente esquema:

Base de reparto	Importe
Pérdidas y ganancias (beneficio disponible)	
Remanente	
Fondo de reserva voluntario	
Otras reservas	
Total	---

Distribución o aplicación	Importe
A fondo de reserva obligatorio	
A fondo de reservas voluntario	
A fondo de reembolso o de actualización	
A retorno cooperativo a pagar	
A compensación de pérdidas de ejercicios anteriores	
(Crédito por retornos cooperativo a compensar)	
A capital social	
Total	---

Se aportará información específica de las compensaciones que se realicen, en su caso, de la partida “Resultados negativos de ejercicios anteriores” con cargo al FRO en los casos en que dicho fondo resulte insuficiente, figurando la diferencia en la partida “Fondo de Reserva Obligatorio” con signo negativo, conforme al apartado 2.b) de la NACSC undécima.

c) Información sobre las limitaciones para distribuir retornos cooperativos.

La NACSC también prevé incorporar la información anterior, tanto en la memoria abreviada como en la memoria de Pymes. Sin embargo, a nuestro entender, en estas últimas memorias solo sería necesario incorporar la información relativa a los intereses del capital. Consideramos que esto es así en sintonía con la reducción del contenido de la memoria abreviada y de la del PGC Pymes operada por el Real Decreto 602/2016, de 2 de diciembre. Recordemos que este Real Decreto suprime el apartado referente a la aplicación de resultados en estas memorias, en aras a simplificar las obligaciones contables de las pequeñas empresas, por lo que no le vemos sentido el mantenerlo para las entidades cooperativas que formulen dichas memorias.

> 5. SUPUESTOS PRÁCTICOS

Supuesto 7.1

AGROSUR S. Coop. obtiene el año X un beneficio, tras la dotación del FEP y del impuesto sobre sociedades, de 50.000 €. La asamblea del 30/5/X+1 acuerda la siguiente aplicación del resultado:

- > Al FRO 15.500 €, de los que 1.500 € corresponden al FRO exigible (a largo plazo) y de dotación voluntaria.
- > 14.500 € a compensar pérdidas de años anteriores.
- > 10.000 € al fondo de reserva voluntario.
- > El resto a retorno discrecionales, de los que la mitad se pagan dinerariamente a los 15 días de la fecha de la Asamblea General (tras practicar una retención por IRPF del 19%) y el resto se destina a ampliar capital con derecho a reembolso para el socio. La operación de aumento del capital se inscribe al cabo de dos meses.

Se pide: contabilizar la aplicación del resultado y la ampliación de capital social en varias etapas.

Solución supuesto 7.1

1.500 € del FRO exigible y dotación voluntaria → se calificará como pasivo y su dotación es aplicación del resultado y no gasto (para ser gasto financiero, la dotación debería ser obligatoria).

La ampliación de capital se calificará como pasivo porque el socio tiene derecho de reembolso de la aportación.

Al celebrarse la Asamblea General, por la aplicación del resultado:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	50.000	
121	Resultados negativos de ejercicios anteriores		14.500
112	Fondo de reserva obligatorio		14.500
1711	Acreedores por FRO obligatorio a l/p		1.500
113	Fondo de reserva voluntario		10.000
526	Retornos cooperativos y remuneración discrecional a pagar a c/p		5.000
199	Participaciones creadas consideradas pasivo financiero, pendientes de inscripción		5.000

Por el pago de los retornos a los socios:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
526	Retornos cooperativos y remuneración discrecional a pagar a c/p	5.000	
57	Tesorería		4.050
4751	HP, acreedora por retenciones practicadas		950

Por la inscripción del aumento del capital social:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
199	Participaciones creadas consideradas pasivo financiero, pendientes de inscripción	5.000	
1500	CS cooperativo a l/p considerado pasivo financiero, aportaciones obligatorias		5.000

Supuesto 7.2

Una cooperativa agrícola presenta para el ejercicio X el siguiente desglose de resultados, antes de impuestos, sabiendo que no tiene pérdidas acumuladas de años anteriores:

- > Resultado cooperativo 500.000 €
- > Resultado extracooperativo 40.000 €
- > Resultado extraordinario 20.000 €

La cooperativa opera bajo la normativa estatal, y de acuerdo con la ley y los estatutos dota con cargo a los excedentes que derivan del resultado cooperativo y antes de la consideración del impuesto sobre sociedades, el 20% al FRO y el 5% al FEP. De los beneficios extracooperativos y extraordinarios, también antes de impuestos, destina el 50% al FRO. El

impuesto sobre beneficios devengado asciende a 46.607,15 € y no hay retenciones ni pagos a cuenta.

Una vez dotados los fondos obligatorios y pagado el impuesto, la Asamblea General acuerda el 30/6/X+1 reconocer unos retornos discrecionales a los socios de 181.924 € pagaderos dentro de tres años. El resto se destinará al fondo de reserva voluntario.

De acuerdo con los estatutos, el FRO es irrepartible. Por el aplazamiento en el pago de los retornos, se acumularán intereses en favor del socio, de tal modo que el montante bruto a pagar será de 210.600 €, reteniendo el 19% por IRPF.

Se pide: Calcular las dotaciones al FRO, FEP, fondo de reserva voluntario y la cantidad que se distribuirá a los socios. Elaborar los asientos contables correspondientes a la dotación del FEP, contabilización del impuesto sobre sociedades y de distribución de resultados.

Solución supuesto 7.2

Importe de dotación a fondos obligatorios

En primer lugar, dado que el FEP se califica contablemente como gasto, deberemos realizar el cálculo implícito de su dotación para determinar la base de dotación de los fondos cooperativos.

$$dFEP = 5\% (BP - dFEP)$$

$$dFEP = 5\% (500.000 - dFEP)$$

$$dFEP = 23.809,52$$

Así la base de dotación de los fondos, que procede del resultado cooperativo será:
 $500.000 - 23.809,52 = 476.190,48 \text{ €}$

En cuanto a la dotación al FRO, éste se nutre de los dos tipos de resultados:

$$dFRO \text{ (del resultado cooperativo)} = 20\% (BP - dFEP) = 20\% (500.000 - 23.809,52) = 95.238,10 \text{ €}$$

$$dFRO \text{ (del resultado extracooperativo y extraordinario)} = 50\% (60.000) = 30.000 \text{ €}$$

Distribución del resultado

Resultado cooperativo =	476.190,48
Resultado extracooperativo y extraordinario =	60.000,00
- Impuesto sobre sociedades devengado =	- 46.607,15
Resultado a distribuir =	489.583,33

Distribución resultado 489.583,33 €	F.R.O.	125.238,10 €
	Fondo de reserva voluntario	182.421,23 €
	Retorno cooperativo	181.924,00 €

Por el aplazamiento en el pago de los retornos, debemos calcular los intereses que se imputarán cada año a la cuenta de resultados de acuerdo con método del coste amortizado.

$$181.924 = 210.600 (1+i)^{-3} \longrightarrow \text{donde } i = 5\%$$

Año	Interés efectivo	Reembolso	Coste amortizado
0	-	-	181.924,00
1 (30/6/X+1 a 30/6/X+2)	9.096,20	-	191.020,20
2 (30/6/X+2 a 30/6/X+3)	9.551,01	-	200.571,21
3 (30/6/X+3 a 30/6/X+4)	10.028,79	210.600	-

Asientos contables

Al cierre del ejercicio, por las asignaciones del resultado que son consideradas gasto contable:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
657	Dotación al fondo de educación, formación y promoción	23.809,52	
5298	Fondo de educación, formación y promoción a c/p		23.809,52

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
630	Impuesto devengado	46.607,15	
4752	HP, acreedora por impuesto sobre sociedades		46.607,15

Al celebrarse la Asamblea General, por la aplicación del resultado:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	489.583,33	
112	Fondo de reserva obligatorio		125.238,10
113	Fondo de reserva voluntario		182.421,23
1715	Retornos cooperativos y remuneración discrecional a pagar a l/p		181.924,00

Por los intereses devengados al 31/12/X+1:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
662	Intereses de deuda (9.096,20 x 6/12)	4.548,10	
1715	Retornos cooperativos y remuneración discrecional a pagar a l/p		4.548,10

Por los intereses devengados al 31/12/X+2:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
662	Intereses de deuda (9.096,20 x 6/12) + (9.551,01 x 6/12)	9.323,61	
1715	Retornos cooperativos y remuneración discrecional a pagar a l/p		9.323,61

Por la reclasificación a corto plazo:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
1715	Retornos cooperativos y remuneración discrecional a pagar a l/p	195.795,71	
526	Retornos cooperativos y remuneración discrecional a pagar a c/p		195.795,71

Por los intereses devengados al 31/12/X+3:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
662	Intereses de deuda (9.551,01 x 6/12) + (10.028,79 x 6/12)	9.789,89	
526	Retornos cooperativos y remuneración discrecional a pagar a c/p		9.789,89

Por los intereses devengados al 30/6/X+4:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
662	Intereses de deuda (10.028,79 x 6/12)	5.014,40	
526	Retornos cooperativos y remuneración discrecional a pagar a c/p		5.014,40

Por el pago de los retornos a los socios:

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
526	Retornos cooperativos y remuneración discrecional a pagar a c/p	210.600	
57	Tesorería		170.586
4751	HP, acreedora por retenciones practicadas		40.014

Supuesto 7.3

AGROSPAIN S. Coop. que opera en el ámbito estatal cierra el ejercicio X con unas pérdidas de 6.000 €. Los estatutos de la cooperativa prevén las siguientes cláusulas:

1. Dotaciones al FRO: 20% de los excedentes cooperativos y 50% de los extracooperativos.
2. Dotaciones al FEP: 10% de los excedentes cooperativos.

3. Los excedentes netos repartibles se aplicarán a retornos cooperativos.
4. Las pérdidas se compensarán según el detalle siguiente:
 - a) Con fondos de reserva voluntarios hasta agotarse éstos.
 - b) Con el FRO el 20% de la pérdida del ejercicio.
 - c) Las cantidades no compensadas con fondos de reservas se imputarán a los socios o se compensarán con cargo a beneficios futuros, conforme decida la Asamblea General.

La Asamblea General acuerda la siguiente aplicación del resultado:

- > Compensar 2.000 € con cargo al fondo de reserva voluntario, agotando su saldo.
- > Compensar el 20% de la pérdida con cargo al FRO, siendo el saldo de éste antes de la compensación de 1.000 €.
- > El resto de las pérdidas se dejan en balance con la pretensión de compensarlas con beneficios futuros.

Se pide: representar contablemente el acuerdo de aplicación de resultados.

Solución supuesto 7.3

Compensamos con cargo al FRO el 20% de las pérdidas (6.000 x 20%). Según la NACSC undécima, cuando el FRO resulte insuficiente para compensar las pérdidas, el saldo del FRO podrá ser negativo, reduciendo los fondos propios, e incorporando información específica en la memoria de las cuentas anuales.

Cód.	Cuentas	Debe	Haber
112	Fondo de reserva obligatorio	1.200	
113	Fondo de reserva voluntario	2.000	
121	Resultados negativos de ejercicios anteriores	2.800	
129	Resultado del ejercicio		6.000

> **CAPÍTULO 8. CUENTAS ANUALES E INFORME DE GESTIÓN**

> **1. ASPECTOS GENERALES DE LA FORMULACIÓN DE CUENTAS ANUALES**

Las sociedades cooperativas, al igual que el resto de entidades mercantiles, deben formular las cuentas anuales, depositarlas en los registros competentes y dar publicidad a las mismas, siguiendo las pautas que tanto la normativa mercantil, como la propia de las cooperativas y la contable, les exigen en este sentido.

La NACSC decimotercera establece que estas entidades elaborarán las cuentas anuales de acuerdo con los modelos y normas establecidos en el PGC o en el PGC Pymes, según proceda, aunque con las especificidades establecidas en las NACSC.

Las legislaciones sustantivas cooperativas de cada comunidad autónoma establecen requerimientos dispares en cuanto a la formulación de las cuentas anuales. Todas coinciden en que el deber de elaborar las cuentas recae sobre el órgano de administración de la cooperativa, el Consejo Rector. No obstante, difieren en cuanto al plazo que tiene dicho órgano para su formulación. En general, se concede un plazo de tres meses, desde la fecha de cierre del ejercicio social, si bien algunas legislaciones autonómicas otorgan un plazo mayor.

En cuanto a los documentos a elaborar, la legislación cooperativa establece que el Consejo Rector deberá elaborar, junto a las cuentas anuales, el informe de gestión y la propuesta de aplicación del resultado. La Ley 11/2018, de 28 de diciembre, modificó el Código de Comercio y la Ley de Sociedades de Capital incluyendo la posibilidad de presentar un estado de información no financiera siempre que la entidad supere unos determinados límites establecidos en dicha ley, que atienden principalmente al número medio de trabajadores empleados, cifra de activos y volumen anual de negocios. Este informe forma parte del informe de gestión o puede presentarse como un documento separado.

La estructura de las cuentas anuales es única en el PGC Pymes. Sin embargo, en el PGC cabe hablar de cuentas anuales en formato normal o bien en formato abreviado. Las cooperativas que apliquen el PGC formularán las cuentas anuales siguiendo el formato normal, salvo los casos siguientes, en los que se les permitirá formular las cuentas en el modelo abreviado:

- > Podrán formular balance y memoria abreviados aquellas cooperativas en las que a la fecha de cierre del ejercicio concurren, al menos, dos de las circunstancias siguientes:
 - a) Que el total de las partidas del activo no supere los cuatro millones de euros.
 - b) Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los ocho millones de euros.
 - c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a 50.

> Podrán formular cuenta de pérdidas y ganancias abreviada aquellas cooperativas en las que a la fecha de cierre del ejercicio concurren, al menos, dos de las circunstancias siguientes:

- a) Que el total de las partidas del activo no supere los once millones cuatrocientos mil euros.
- b) Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los veintidós millones ochocientos mil euros.
- c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a 250.

Cuando la cooperativa, en la fecha de cierre del ejercicio, pase a cumplir dos de las circunstancias antes indicadas o bien cese de cumplirlas, tal situación únicamente producirá efectos en cuanto a lo señalado en este apartado si se repite durante dos ejercicios consecutivos.

La cooperativa que pueda formular balance en modelo abreviado no estará obligada a formular el estado de cambios en el patrimonio neto, ni el estado de flujos de efectivo.

Tabla 4. Límites para formulación de modelos de cuentas anuales abreviados

	Balance y Memoria abreviados	Cuenta pérdidas y ganancias abreviada
Total Balance	≤ 4.000.000 €	≤ 11.400.000 €
Cifra Negocios	≤ 8.000.000 €	≤ 22.800.000 €
Nº empleados	≤ 50	≤ 250

Fuente: elaboración propia

> 2. BALANCE DE SITUACIÓN

En los Anexos I y II de las NACSC se exponen los modelos de balance normal, abreviado y de Pymes que reproducimos a continuación. Las diferencias más sustanciales respecto a los modelos generales de balance del PGC y PGC Pymes son las siguientes:

Respecto al modelo normal:

En el activo se muestran separadamente en partidas específicas, las operaciones realizadas con los socios. En particular:

- > En el activo no corriente, la partida IV “Inversiones a largo plazo en empresas del grupo, asociadas y socios” presenta un nuevo detalle a nivel de números árabes con el epígrafe 6 “Créditos a socios” que recoge el saldo de la cuenta 2527 “Créditos a largo plazo con socios por pérdidas a compensar”. Esta cuenta recoge los créditos a largo plazo frente a socios por imputación de pérdidas a minorar de los retornos cooperativos futuros.

- > Como consecuencia de lo anterior, en el epígrafe 2 “Créditos a terceros” incluido en la partida V “Inversiones financieras a largo plazo” se restará el saldo de la cuenta 2527.
- > En el activo corriente, se crea un nuevo apartado c) “Socios deudores” dentro del epígrafe 2 “Clientes, empresas del grupo, asociadas y socios deudores”, incluido en la partida III “Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar”. Este nuevo apartado recoge el saldo de la cuenta 447 “Socios deudores: créditos por operaciones efectuadas con socios”, que recoge los créditos frente a socios como consecuencia de haber percibido inicialmente una cantidad superior a la prevista, fruto de una adquisición de bienes a los mismos.
- > Como consecuencia de lo anterior, en el epígrafe 3 “Deudores varios” incluido en la partida III “Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar” se restará el saldo de la cuenta 447.
- > También en el activo corriente se crea un nuevo epígrafe 6 “Créditos a socios”, incluido en la partida IV “Inversiones a corto plazo en empresas de grupo, asociadas y socios”. Este nuevo apartado recoge el saldo de la cuenta 5427 “Créditos a corto plazo por pérdidas a compensar”, donde se registran los créditos a corto plazo frente a socios por imputación de pérdidas a minorar de los retornos cooperativos futuros.
- > Como consecuencia de lo anterior, en el epígrafe 2 “Créditos a empresas” incluido en la partida V “Inversiones financieras a corto plazo” se restará el saldo de la cuenta 5427.

En el patrimonio neto se adecúan las denominaciones de las partidas a las peculiaridades que sobre esta masa patrimonial presenta la cooperativa. En particular remarcamos las principales diferencias:

- > Se crea un epígrafe específico para el FRO, uno para el Fondo de Reembolso o Actualización, otro para el Fondo de reserva voluntario.
- > Desaparece la partida referente a la autocartera.
- > Se crea la partida VII “Fondos capitalizados” que recoge los saldos de las cuentas 1070 “Fondo de participaciones con vencimiento en la liquidación” y 1071 “Otros fondos subordinados con vencimiento en la liquidación”.

Los cambios principales en el pasivo son los siguientes:

- > En el pasivo no corriente se crea la partida I “Fondo de educación, formación y promoción a largo plazo”, que recogerá el saldo de la cuenta 148 “Fondo de educación, formación y promoción a largo plazo”.
- > Paralelamente, en el pasivo no corriente se crea la partida I “Fondo de educación, formación y promoción a corto plazo”, que recogerá el saldo de la cuenta 5298 “Fondo de educación, formación y promoción a corto plazo”.
- > En el pasivo no corriente se crea la partida II “Deudas con características especiales a largo plazo”. Dentro de esta partida aparecen los epígrafes siguientes:
 1. “Capital reembolsable exigible” que incluirá el importe del capital suscrito calificado como pasivo financiero con vencimiento a largo plazo, así como los desembolsos pendientes de dicho capital.

2. "Fondos especiales calificados como pasivos" que recoge los saldos de las cuentas 1711 "Acreedores por fondo de reserva obligatorio a largo plazo", 1712 "Acreedores por fondo de reembolso o actualización a largo plazo" y 1713 "Acreedores por fondo de reserva voluntario a largo plazo".
 3. "Acreedores por fondos capitalizados a largo plazo" que recoge el saldo de la cuenta 1714 "Acreedores por fondos capitalizados a largo plazo".
- > Paralelamente, se crearán las mismas partidas en el pasivo corriente, recogiendo las deudas anteriores con vencimiento a corto plazo.
 - > También en el pasivo no corriente se crea un nuevo epígrafe 3 "Deudas con socios", incluido en la partida V "Deudas a largo plazo con empresas de grupo, asociadas y socios". Este nuevo apartado recoge el saldo de las cuentas 1710 "Deudas a largo plazo por reembolso de aportaciones a los socios" y 1715 "Retornos cooperativos y remuneración discrecional a pagar a largo plazo".
 - > Como consecuencia de lo anterior, en el epígrafe 5 "Otros pasivos financieros" incluido en la partida IV "Deudas a largo plazo" se restará el saldo de las cuentas 1710 y 1715.
 - > En el pasivo corriente se crea un nuevo epígrafe 3 "Deudas con socios", incluido en la partida VI "Deudas a corto plazo con empresas de grupo, asociadas y socios". Este nuevo apartado recoge el saldo de las cuentas 507 "Dividendos de acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros", 5210 "Deudas a corto plazo por reembolso de aportaciones a los socios" y 526 "Retornos cooperativos y remuneración discrecional a pagar a corto plazo".
 - > En contrapartida, en el epígrafe 5 "Otros pasivos financieros" incluido en la partida V "Deudas a corto plazo" se restará el saldo de la cuenta 5210.
 - > En el pasivo corriente, se crea un nuevo apartado a) "Socios proveedores" dentro del epígrafe 2 "Proveedores, empresas del grupo, asociadas y socios", incluido en la partida VII "Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar". Este nuevo apartado recoge el saldo de la cuenta 4007 "Proveedores socios cooperativos", que registra el importe estimado o correspondiente a pagar por los bienes adquiridos a los socios cuando dicho precio se fije en función de circunstancias futuras.
 - > Como consecuencia de lo anterior, en el epígrafe 1 "Proveedores" incluido en la partida VII "Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar" se restará el saldo de la cuenta 4007.

Respecto al modelo abreviado:

Se detallan las mismas partidas que en el modelo normal, con la intención de diferenciar las operaciones realizadas con los socios del resto de operaciones.

Modelo normal de Balance al cierre del ejercicio 200X

N.º CUENTAS	ACTIVO	Notas de la memoria	200X	200X-1
	A) ACTIVO NO CORRIENTE			
	I. Inmovilizado intangible.			
201, (2801), (2901)	1. Desarrollo.			
202, (2802), (2902)	2. Concesiones.			
203, (2803), (2903)	3. Patentes, licencias, marcas y similares.			
204	4. Fondo de comercio.			
206, (2806), (2906)	5. Aplicaciones informáticas.			
205, 209, (2805), (2905)	6. Otro inmovilizado intangible.			
	II. Inmovilizado material.			
210, 211, (2811), (2910), (2911)	1. Terrenos y construcciones.			
212, 213, 214, 215, 216, 217, 218, 219, (2812), (2813), (2814), (2815), (2816), (2817), (2818), (2819), (2912), (2913), (2914), (2915), (2916), (2917), (2918), (2919)	2. Instalaciones técnicas, y otro inmovilizado material.			
23	3. Inmovilizado en curso y anticipos.			
	III. Inversiones inmobiliarias.			
220, (2920)	1. Terrenos.			
221, (282), (2921)	2. Construcciones.			
	IV. Inversiones a largo plazo en empresas del grupo, asociadas y socios.			
2403, 2404, (2493), (2494), (293)	1. Instrumentos de patrimonio.			
	2. Créditos a empresas.			
2423, (2953)	a) Del grupo.			
2424, (2954)	b) Asociadas.			
2413, 2414, (2943), (2944)	3. Valores representativos de deuda.			
	4. Derivados.			
	5. Otros activos financieros.			
2527	6. Créditos a socios.			
	V. Inversiones financieras a largo plazo.			
2405, (2495), 250, (259)	1. Instrumentos de patrimonio.			
2425, 252, (2527), 253, 254, (2955), (298)	2. Créditos a terceros.			
2415, 251, (2945), (297)	3. Valores representativos de deuda.			
255	4. Derivados.			
258, 26	5. Otros activos financieros.			
474	VI. Activos por impuesto diferido.			
	B) ACTIVO CORRIENTE			
580, 581, 582, 583, 584, (599)	I. Activos no corrientes mantenidos para la venta.			

N.º CUENTAS	ACTIVO	Notas de la memoria	200X	200X-1
	II. Existencias.			
	1. Comerciales.			
30, (390)	2. Materias primas y otros aprovisionamientos.			
31, 32, (391), (392)	3. Productos en curso.			
33, 34, (393), (394)	4. Productos terminados.			
35, (395) 36, (396)	5. Subproductos, residuos y materiales recuperados.			
407	6. Anticipos a proveedores			
	III. Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar.			
	1. Clientes por ventas y prestaciones de servicios.			
430, 431, 432, 435, 436, (437), (490), (4935)	2. Clientes, empresas del grupo, asociadas y socios deudores.			
433, (4933)	a) Empresas del grupo.			
434, (4934)	b) Empresas asociadas.			
447	c) Socios deudores.			
44, (447), 5531, 5533	3. Deudores varios.			
460, 544	4. Personal.			
4709	5. Activos por impuesto corriente.			
4700, 4708, 471, 472	6. Otros créditos con las Administraciones Públicas.			
5580	7. Socios por desembolsos exigidos.			
	IV. Inversiones a corto plazo en empresas del grupo, asociadas y socios.			
5303, 5304, (5393), (5394), (593)	1. Instrumentos de patrimonio.			
	2. Créditos a empresas.			
5323, 5343, (5953),	a) Empresas del grupo.			
5324, 5344, (5954)	b) Empresas asociadas.			
5313, 5314, 5333, 5334, (5943), (5944)	3. Valores representativos de deuda.			
	4. Derivados.			
5353, 5354, 5523, 5524	5. Otros activos financieros.			
5427	6. Créditos a socios.			
	V. Inversiones financieras a corto plazo.			
5305, 540, (5395), (549)	1. Instrumentos de patrimonio.			
5325, 5345, 542, (5427), 543, 547, (5955), (598),	2. Créditos a empresas			
5315, 5335, 541, 546, (5945), (597)	3. Valores representativos de deuda.			
5590, 5593	4. Derivados.			
5355, 545, 548, 551, 5525, 565, 566	5. Otros activos financieros.			
480, 567	VI. Periodificaciones a corto plazo.			
	VII. Efectivo y otros activos líquidos equivalentes.			
570, 571, 572, 573, 574, 575	1. Tesorería.			
576	2. Otros activos líquidos equivalentes.			
	TOTAL ACTIVO (A + B)			

N.º CUENTAS	PATRIMONIO NETO Y PASIVO	Notas de la memoria	200X	200X-1
	A) PATRIMONIO NETO			
	A-1) Fondos propios.			
	I. Capital.			
100	1. Capital cooperativo suscrito.			
(1030), (1040)	2. (Capital cooperativo no exigido).			
	II. Reservas.			
112	1. Fondo de Reserva Obligatorio.			
11450, 11451	2. Fondo de Reembolso o Actualización.			
113	3. Fondo de Reserva Voluntario.			
1141	4. Reservas estatutarias.			
1143, 115, 119	5. Otras reservas.			
	III. Resultados de ejercicios anteriores.			
120	1. Remanente.			
(121)	2. (Resultados negativos de ejercicios anteriores).			
118	IV. Otras aportaciones de socios.			
129	V. Resultado de la cooperativa (positivo o negativo).			
(557)	VI. (Retorno cooperativo y remuneración discrecional a cuenta entregada en el ejercicio).			
1070, 1071	VII. Fondos capitalizados.			
111	VIII. Otros instrumentos de patrimonio neto.			
	A-2) Ajustes por cambios de valor.			
133	I. Activos financieros disponibles para la venta.			
1340	II. Operaciones de cobertura.			
137	III. Otros.			
130, 131, 132	A-3) Subvenciones, donaciones y legados recibidos.			
	B) PASIVO NO CORRIENTE			
148	I. Fondo de Educación, Formación y Promoción a largo plazo.			
	II. Deudas con características especiales a largo plazo.			
150,(1530) 1540, (55850)	1. «Capital» reembolsable exigible.			
1711, 1712, 1713	2. Fondos especiales calificados como pasivos.			
1714	3. Acreedores por fondos capitalizados a largo plazo.			
	III. Provisiones a largo plazo.			
140	1. Obligaciones por prestaciones a largo plazo al personal.			
145	2. Actuaciones medioambientales.			
146	3. Provisiones por reestructuración.			
141, 142, 143, 147	4. Otras provisiones.			
	IV. Deudas a largo plazo.			
177, 178, 179	1. Obligaciones y otros valores negociables.			
1605, 170	2. Deudas con entidades de crédito.			
1625, 174	3. Acreedores por arrendamiento financiero.			
176	4. Derivados.			
1615, 1635, 171, (1710), (1711), (1712), (1713), (1714), (1715), 172, 173, 175, 180, 185, 189	5. Otros pasivos financieros.			

N.º CUENTAS	PATRIMONIO NETO Y PASIVO	Notas de la memoria	200X	200X-1
	V. Deudas a largo plazo con empresas del grupo, asociadas y socios.			
1603, 1613, 1623, 1633	1. Deudas con empresas del grupo.			
1604, 1614, 1624, 1634	2. Deudas con empresas asociadas.			
1710, 1715	3. Deudas con socios.			
479	VI. Pasivos por impuesto diferido.			
181	VII. Periodificaciones a largo plazo.			
	C) PASIVO CORRIENTE			
5298	I. Fondo de Educación, Formación y Promoción a corto plazo.			
	II. Deudas con características especiales a corto plazo.			
5020	1. «Capital» reembolsable exigible.			
5211, 5212, 5213	2. Fondos especiales calificados como pasivos.			
5214	3. Acreedores por fondos capitalizados a corto plazo.			
585, 586, 587, 588, 589	III. Pasivos vinculados con activos no corrientes mantenidos para la venta.			
499, 529, (5298)	IV. Provisiones a corto plazo.			
	V. Deudas a corto plazo.			
500, 501, 505, 506	1. Obligaciones y otros valores negociables.			
5105, 520, 527	2. Deudas con entidades de crédito.			
5125, 524	3. Acreedores por arrendamiento financiero.			
5595, 5598	4. Derivados.			
(1034), (1044), (190), (192), 194, 509, 5115, 5135, 5145, 521, (5210), (5211), (5212), (5213), (5214), 522, 523, 525, 528, 551, 5525, 5530, 5532, 555, 5565, 5566, 560, 561, 569	5. Otros pasivos financieros.			
	VI. Deudas a corto plazo con empresas del grupo, asociadas y socios.			
5103, 5113, 5123, 5133, 5143, 5523, 5563	1. Deudas con empresas del grupo.			
5104, 5114, 5124, 5134, 5144, 5524, 5564	2. Deudas con empresas asociadas.			
507, 5210, 526	3. Deudas con socios.			
	VII. Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar.			
400, (4007), 401, 405, (406)	1. Proveedores			
	2. Proveedores, empresas del grupo, asociadas y socios.			
4007	a) Socios proveedores.			
403, 404	b) Proveedores, empresas del grupo y asociadas.			
41	3. Acreedores varios.			
465, 466	4. Personal (remuneraciones pendientes de pago).			
4752	5. Pasivos por impuesto corriente.			
4750, 4751, 4758, 476, 477	6. Otras deudas con las Administraciones Públicas.			
438	7. Anticipos de clientes.			
485, 568	VIII. Periodificaciones a corto plazo.			
	TOTAL PATRIMONIO NETO Y PASIVO (A + B + C)			

Modelo abreviado de Balance al cierre del ejercicio 200X

NOTA PREVIA: Las entidades que opten por la aplicación del PGC Pymes, elaborarán su balance, cuenta de pérdidas y ganancias y estado de cambios en el patrimonio neto siguiendo los modelos abreviados, salvo las partidas que lleven el signo (Λ) que en PGC Pymes no resultan aplicables. Las entidades que opten por aplicar los criterios aprobados para las Microempresas, tampoco recogerán la partida señalada con el signo (ΛΛ).

N.º CUENTAS	ACTIVO	Notas de la memoria	200X	200X-1
	A) ACTIVO NO CORRIENTE			
20, (280), (290)	I. Inmovilizado intangible.			
21, (281), (291), 23	II. Inmovilizado material.			
22, (282), (292)	III. Inversiones inmobiliarias.			
	IV. Inversiones a largo plazo en empresas del grupo, asociadas y socios.			
2527	1. Créditos a largo plazo con socios.			
2403, 2404, 2413, 2414, 2423, 2424, (2493), (2494), (293), (2943), (2944), (2953), (2954)	2. Otras inversiones.			
2405, 2415, 2425, (2495), 250, 251, 252, (2527), 253, 254, 255, 257, 258, (259), 26, (2945), (2955), (297), (298)	V. Inversiones financieras a largo plazo.			
474	VI. Activos por Impuesto diferido (ΛΛ).			
	B) ACTIVO CORRIENTE			
580, 581, 582, 583, 584, (599)	I. Activos no corrientes mantenidos para la venta (Λ).			
30, 31, 32, 33, 34, 35, 36, (39), 407	II. Existencias.			
	III. Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar.			
430, 431, 432, 433, 434, 435, 436, (437), (490), (493)	1. Clientes por ventas y prestaciones de servicios.			
5580	2. Socios por desembolsos exigidos.			
447	3. Socios deudores.			
44, (447), 460, 470, 471, 472, 5531, 5533, 544	4. Otros deudores.			
	IV. Inversiones a corto plazo en empresas del grupo, asociadas y socios.			
5427	1. Créditos a corto plazo con socios.			

N.º CUENTAS	ACTIVO	Notas de la memoria	200X	200X-1
5303, 5304, 5313, 5314, 5323, 5324, 5333, 5334, 5343, 5344, 5353, 5354, (5393), (5394), 5523, 5524, (593), (5943), (5944), (5953), (5954)	2. Otras inversiones.			
5305, 5315, 5325, 5335, 5345, 5355, (5395), 540, 541, 542, (5427), 543, 545, 546, 547, 548, (549), 551, 5525, 5590, 5593, 565, 566, (5945), (5955), (597), (598) o.	V. Inversiones financieras a corto plazo.			
480, 567	VI. Periodificaciones a corto plazo.			
57	VII. Efectivo y otros activos líquidos equivalentes.			
	TOTAL ACTIVO (A + B)			

N.º CUENTAS	PATRIMONIO NETO Y PASIVO	Notas de la memoria	200X	200X-1
	A) PATRIMONIO NETO			
	A-1) Fondos propios.			
	I. Capital.			
100	1. Capital cooperativo suscrito.			
(1030), (1040)	2. (Capital cooperativo no exigido).			
	II. Reservas.			
112	1. Fondo de Reserva Obligatorio.			
11450, 11451	2. Fondo de Reembolso o Actualización.			
113	3. Fondo de Reserva Voluntario.			
1141, 1143, 115, 119	4. Otras reservas.			
120, (121)	III. Resultados de ejercicios anteriores.			
118	IV. Otras aportaciones de socios.			
129	V. Resultado de la cooperativa (positivo o negativo).			
(557)	VI. (Retorno cooperativo y remuneración discrecional a cuenta entregado en el ejercicio).			
1070, 1071	VII. Fondos capitalizados.			
111	VIII. Otros instrumentos de patrimonio neto.			
133, 1340, 137	A-2) Ajustes por cambios de valor (Λ).			
130, 131, 132	A-3) Subvenciones, donaciones y legados recibidos.			
	B) PASIVO NO CORRIENTE			
148	I. Fondo de Educación, Formación y Promoción a largo plazo.			
	II. Deudas con características especiales a largo plazo.			
150, (1530), 1540, (55850)	1. «Capital» reembolsable exigible.			
1711, 1712, 1713	2. Fondos especiales calificados como pasivos.			
1714	3. Acreedores por fondos capitalizados a largo plazo.			
14, (148)	III. Provisiones a largo plazo.			
	IV. Deudas a largo plazo.			
1605, 170	1. Deudas con entidades de crédito.			
1625, 174	2. Acreedores por arrendamiento financiero.			
1615, 1635, 171, (1710), (1711), (1712), (1713), (1714), (1715), 172, 173, 175, 176, 177, 178, 179, 180, 185, 189	3. Otras deudas a largo plazo.			
	V. Deudas a largo plazo con empresas del grupo, asociadas y socios.			
1603, 1613, 1623, 1633	1. Deudas con empresas del grupo.			
1604, 1614, 1624, 1634	2. Deudas con empresas asociadas.			
1710, 1715	3. Deudas con socios.			
479	VI. Pasivos por impuesto diferido (ΛΛ).			
181	VII. Periodificaciones a largo plazo.			
	C) PASIVO CORRIENTE			

> **3. CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS**

Los Anexos I y II de las NACSC también incluyen los modelos de cuenta de pérdidas y ganancias normal, abreviado y de Pymes. Las diferencias más sustanciales respecto a los modelos generales del PGC y PGC Pymes son las siguientes:

Respecto al modelo normal:

En general se crean partidas que recogen las operaciones realizadas con los socios, para así resaltarlas del resto de operaciones que realiza la cooperativa, así como las dotaciones al fondo de educación, formación y promoción. En particular, destacamos:

- > Se crea el epígrafe c) "Consumos de existencias de socios" dentro de la partida 4. "Aprovisionamientos". Recoge las compras netas a socios, así como la variación de existencias por estas compras.
- > Se crea el epígrafe c) "Ingresos por operaciones con socios" dentro de la partida 5. "Otros ingresos de explotación". Recoge el saldo de la cuenta 756 "Ingresos por operaciones con socios" donde se registran los ingresos por operaciones con socios cuando no tengan el carácter de actividades ordinarias. Si tuvieran carácter ordinario, estos ingresos figurarían en el epígrafe I "Importe neto de la cifra de negocios".
- > Se crea el epígrafe b) "Servicios de trabajo de socios" dentro de la partida 6. "Gastos de personal". Recoge el saldo de la cuenta 647 "Retribución a los socios trabajadores".
- > Se crea la partida 12 "Fondo de educación, formación y promoción" que recogerá el importe neto asignado a dicho fondo. Incluye los epígrafes siguientes:
 - a) Dotación, donde se registra el saldo de la cuenta 657 "Dotación al fondo de educación, formación y promoción"
 - b) Subvenciones, donaciones y ayudas y sanciones, que recoge el saldo de las cuentas 7570 "Sanciones impuestas a socios imputables al fondo de educación, formación y promoción", 7571 "Subvenciones imputables al fondo de educación, formación y promoción", 7572 "Donaciones imputables al fondo de educación, formación y promoción" y 7573 "Otros ingresos imputables al fondo de educación, formación y promoción".
- > Paralelamente, los saldos de las cuentas 7570, 7571, 7572 y 7573 se detraerán en el epígrafe a) "Ingresos accesorios y otros de gestión corriente" de la partida 5 "Otros ingresos de explotación".
- > Se crea el epígrafe d) "Intereses y retorno obligatorio de las aportaciones al capital y de otros fondos calificados con características de deuda" dentro de la partida 14 "Gastos financieros". Recogerá el saldo de la cuenta 6647 "Intereses y retorno obligatorio de las aportaciones al capital cooperativo y de otros fondos calificados con características de deuda".

Respecto al modelo abreviado:

- > Se detallan las mismas partidas que en el modelo normal, con la intención de diferenciar las operaciones realizadas con los socios del resto de operaciones y reflejar por separado las dotaciones al fondo de educación, formación y promoción.

Cuenta de pérdidas y ganancias normal correspondiente al ejercicio 200X

N.º CUENTAS	Nota	(Debe) Haber	
		200X	200X-1
	A) OPERACIONES CONTINUADAS		
	1. Importe neto de la cifra de negocios.		
700, 701, 702, 703, 704, (706), (708), (709)	a) Ventas.		
705	b Prestaciones de servicios.		
(6930), 71*, 7930	2. Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación.*		
73	3. Trabajos realizados por la cooperativa con su estructura interna.		
	4. Aprovisionamientos.		
(600), 6060, 6080, 6090, 610*	a) Consumo de mercaderías.		
(601), (602), 6061, 6062, 6081, 6082, 6091, 6092, 611*, 612*	b. Consumo de materias primas y otras materias consumibles.		
(605), 6063, 6083, 6093, 617*	c) Consumos de existencias de socios		
(607)	d) Trabajos realizados por otras empresas.		
(6931), (6932), (6933), 7931, 7932, 7933	e) Deterioro de mercaderías, materias primas y otros aprovisionamientos.		
	5. Otros ingresos de explotación.		
75, (756), (7570), (7571), (7572), (7573)	a) Ingresos accesorios y otros de gestión corriente.		
740, 747	b) Subvenciones de explotación incorporadas al resultado del ejercicio.		
756	c) Ingresos por operaciones con socios.		
	6. Gastos de personal.		
(640), (641), (6450)	a) Sueldos, salarios y asimilados.		
(647)	b) Servicios de trabajo de socios.		
(642), (643), (649)	b) Cargas sociales.		
(644), (6457), 7950, 7957	c) Provisiones.		
	7. Otros gastos de explotación.		
(62)	a) Servicios exteriores.		
(631), (634), 636, 639	b) Tributos.		
(650), (694), (695), 794, 7954	c) Pérdidas, deterioro y variación de provisiones por operaciones comerciales.		
(651), (659)	d) Otros gastos de gestión corriente		
(68)	8. Amortización del inmovilizado.		
746	9. Imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras.		

N.º CUENTAS	Nota	(Debe) Haber	
		200X	200X-1
7951, 7952, 7955, 7956	10. Excesos de provisiones.		
	11. Deterioro y resultado por enajenaciones del inmovilizado.*		
(690), (691), (692), 790, 791, 792	a) Deterioros y pérdidas.		
(670), (671), (672), 770, 771, 772	b) Resultados por enajenaciones y otras.		
	12. Fondo de Educación, Formación y Promoción.		
(657)	a) Dotación.		
7570, 7571, 7572, 7573	b) Subvenciones, donaciones y ayudas y sanciones.		
	A.1) RESULTADO DE EXPLOTACIÓN (1+2+3+4+5+6+7+8+9+10+11+12)		
	13. Ingresos financieros.		
	a) De participaciones en instrumentos de patrimonio.		
7600, 7601	a1) En empresas del grupo y asociadas.		
	a2) En terceros.		
7602, 7603	b) De valores negociables y otros instrumentos financieros.		
7610, 7611, 76200, 76201, 76210, 76211	b1) De empresas del grupo y asociadas.		
7612, 7613, 76202, 76203, 76212, 76213, 767, 769	b2) De terceros.		
	b3) De socios.		
	14. Gastos financieros.		
(6610), (6611), (6615), (6616), (6620), (6621), (6640),	a) Por deudas con empresas del grupo y asociadas.		
(6641), (6650), (6651), (6654), (6655)			
(6612), (6613), (6617), (6618), (6622), (6623), (6624), (6642), (6643), (6652), (6653), (6656), (6657), (669)	b) Por deudas con terceros.		
(660)	c) Por actualización de provisiones.		
(6647)	d) Intereses y retorno obligatorio de las aportaciones al capital social y de otros fondos calificados con características de deuda.		
	15. Variación de valor razonable en instrumentos financieros.*		
(6630), (6631), (6633), 7630, 7631, 7633	a) Cartera de negociación y otros.		
(6632), 7632	b) Imputación al resultado del ejercicio por activos financieros disponibles para la venta.		
(668), 768	16. Diferencias de cambio.*		
	17. Deterioro y resultado por enajenaciones de instrumentos financieros.*		

N.º CUENTAS	Nota	(Debe) Haber	
		200X	200X-1
(696), (697), (698), (699), 796, 797, 798, 799	a) Deterioros y pérdidas.		
(666), (667), (673), (675), 766, 773, 775	b) Resultados por enajenaciones y otras.		
	A.2) RESULTADO FINANCIERO (13+14+15+16+17)		
	A.3) RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS (A.1+A.2)		
(6300)*, 6301*, (633), 638	18. Impuestos sobre beneficios.*		
	A.4) RESULTADO DEL EJERCICIO PROCEDENTE DE OPERACIONES CONTINUADAS (A.3+18)		
	B) OPERACIONES INTERRUMPIDAS		
	19. Resultado del ejercicio procedente de operaciones interrumpidas neto de impuestos.*		
	A.5) RESULTADO DEL EJERCICIO (A.4+20)		

* Su signo puede ser positivo o negativo

Cuenta de pérdidas y ganancias abreviada correspondiente al ejercicio 200X

N.º CUENTAS	Nota	(Debe) Haber	
		200X	200X-1
	A) OPERACIONES CONTINUADAS		
	1. Importe neto de la cifra de negocios.		
700, 701, 702, 703, 704, (706), (708), (709)	a) Ventas.		
705	b) Prestaciones de servicios.		
(6930), 71*, 7930	2. Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación.*		
73	3. Trabajos realizados por la cooperativa con su estructura interna.		
	4. Aprovisionamientos.		
(600), 6060, 6080, 6090, 610*	a) Consumo de mercaderías.		
(601), (602), 6061, 6062, 6081, 6082, 6091, 6092, 611*, 612*	b) Consumo de materias primas y otras materias consumibles.		
(605), 6063, 6083, 6093, 617*	c) Consumos de existencias de socios		
(607)	d) Trabajos realizados por otras empresas.		
(6931), (6932), (6933), 7931, 7932, 7933	e) Deterioro de mercaderías, materias primas y otros aprovisionamientos.		
	5. Otros ingresos de explotación.		
75, (756), (7570), (7571), (7572), (7573)	a) Ingresos accesorios y otros de gestión corriente.		
740, 747	b) Subvenciones de explotación incorporadas al resultado del ejercicio.		
756	c) Ingresos por operaciones con socios.		
	6. Gastos de personal.		
(640), (641), (6450)	a) Sueldos, salarios y asimilados.		
(647)	b) Servicios de trabajo de socios.		
(642), (643), (649)	b) Cargas sociales.		
(644), (6457), 7950, 7957	c) Provisiones.		
	7. Otros gastos de explotación.		
(62)	a) Servicios exteriores.		
(631), (634), 636, 639	b) Tributos.		
(650), (694), (695), 794, 7954	c) Pérdidas, deterioro y variación de provisiones por operaciones comerciales.		
(651), (659)	d) Otros gastos de gestión corriente		
(68)	8. Amortización del inmovilizado.		
746	9. Imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras.		
7951, 7952, 7955, 7956	10. Excesos de provisiones.		
	11. Deterioro y resultado por enajenaciones del inmovilizado.*		
(690), (691), (692), 790, 791, 792	a) Deterioros y pérdidas.		
(670), (671), (672), 770, 771, 772	b) Resultados por enajenaciones y otras.		
	12. Fondo de Educación, Formación y Promoción.		
(657)	a) Dotación.		
7570, 7571, 7572, 7573	b) Subvenciones, donaciones y ayudas y sanciones.		
	A.1) RESULTADO DE EXPLOTACIÓN (1+2+3+4+5+6+7+8+9+10+11+12)		

N.º CUENTAS	Nota	(Debe) Haber	
		200X	200X-1
	13. Ingresos financieros.		
	a) De participaciones en instrumentos de patrimonio.		
7600, 7601	a ₁) En empresas del grupo y asociadas.		
7602, 7603	a ₂) En terceros.		
	b) De valores negociables y otros instrumentos financieros.		
7610, 7611, 76200, 76201, 76210, 76211	b ₁) De empresas del grupo y asociadas.		
7612, 7613, 76202, 76203, 76212, 76213, 767, 769	b ₂) De terceros.		
	b ₃) De socios.		
	14. Gastos financieros.		
(6610), (6611), (6615), (6616), (6620), (6621), (6640), (6641), (6650), (6651), (6654), (6655)	a) Por deudas con empresas del grupo y asociadas.		
(6612), (6613), (6617), (6618), (6622), (6623), (6624), (6642), (6643), (6652), (6653), (6656), (6657), (669)	b) Por deudas con terceros.		
(660)	c) Por actualización de provisiones.		
(6647)	d) Intereses y retorno obligatorio de las aportaciones al capital social y de otros fondos calificados con características de deuda.		
	15. Variación de valor razonable en instrumentos financieros.*		
(6630), (6631), (6633), 7630, 7631, 7633	a) Cartera de negociación y otros.		
(6632), 7632	b) Imputación al resultado del ejercicio por activos financieros disponibles para la venta.		
(668), 768	16. Diferencias de cambio.*		
	17. Deterioro y resultado por enajenaciones de instrumentos financieros.*		
(696), (697), (698), (699), 796, 797, 798, 799	a) Deterioros y pérdidas.		
(666), (667), (673), (675), 766, 773, 775	b) Resultados por enajenaciones y otras.		
	A.2) RESULTADO FINANCIERO (13+14+15+16+17)		
	A.3) RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS (A.1+A.2)		
(6300)*, 6301*, (633), 638	18. Impuestos sobre beneficios.*		
	A.4) RESULTADO DEL EJERCICIO PROCEDENTE DE OPERACIONES CONTINUADAS (A.3+18)		
	B) OPERACIONES INTERRUMPIDAS		
	19. Resultado del ejercicio procedente de operaciones interrumpidas neto de impuestos.*		
	A.5) RESULTADO DEL EJERCICIO (A.4+20)		

* Su signo puede ser positivo o negativo

> **4. MEMORIA**

La memoria completa, amplía y comenta la información contenida en los otros documentos que integran las cuentas anuales. Se formulará teniendo en cuenta que:

1. El modelo de la memoria recoge la información mínima a cumplimentar; no obstante, en aquellos casos en que la información que se solicita no sea significativa no se cumplimentarán los apartados correspondientes.
2. Deberá indicarse cualquier otra información complementaria no incluida en el modelo de la memoria que sea necesaria para permitir el conocimiento de la situación y actividad de la empresa 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 y de los resultados de la empresa; en particular, se incluirán datos cualitativos correspondientes a la situación del ejercicio anterior cuando ello sea significativo.
3. La información cuantitativa requerida en la memoria deberá referirse al ejercicio al que corresponden las cuentas anuales, así como al ejercicio anterior del que se ofrece información comparativa, salvo que específicamente una norma contable indique lo contrario.

Recordemos que las cooperativas elaborarán las cuentas anuales de acuerdo con los modelos y normas establecidos en el PGC o en el PGC Pymes, según proceda, aunque con las especificidades establecidas en las NACSC. Así pues, al tiempo de formular la memoria la cooperativa deberá incluir los siguientes apartados.

4.1. Separación de las partidas de la cuenta de pérdidas y ganancias para la determinación de los distintos resultados

Toda la información que, sobre el resultado, debe figurar en la memoria, ha sido explicada anteriormente en el apartado 1 del capítulo 6.

4.2. Información separada por secciones

Este apartado se incluirá cuando la cooperativa tenga distintas secciones. Debe informar separadamente sobre activos, pasivos, gastos e ingresos correspondientes a cada una de las secciones. Esta información se elaborará de acuerdo a lo especificado en los estatutos y siguiendo las siguientes reglas:

- a) Se identificará cada una de las secciones constituidas por la sociedad cooperativa, definidas conforme a la normativa específica, siempre que sean significativas. A cada sección se le asignarán los activos, pasivos, gastos e ingresos que le correspondan de forma exclusiva o directa y se imputarán con criterios racionales los comunes a dos o más secciones.

La asignación de los elementos comunes se basará en criterios o indicadores lo más objetivos posibles y que se ajusten a las prácticas más habituales a este respecto, siempre con la orientación de que los gastos e ingresos imputados a cada sección sean lo más paralelos al coste o costes que tengan una relación funcional más importante con las actividades realizadas.

- b) Se creará una sección denominada “Sección general de la cooperativa” en la que se imputarán:
 - a. Las operaciones financieras que no sean asignables específicamente a una sección.
 - b. Los activos, pasivos, ingresos y gastos derivados de inversiones financieras, tesorería, deudores por operaciones de tráfico, patrimonio neto, provisiones, acreedores y fondo de educación, formación y promoción de los que no pueda realizarse una imputación específica a una o varias secciones. En este caso deberán explicarse las circunstancias que motivan esta asignación.
- c) Los criterios de asignación aplicados deberán establecerse sistemáticamente y mantenerse uniformemente a lo largo del tiempo.
- d) La distribución del resultado de la cooperativa se diferenciará en cada una de las secciones siempre que la ley o los estatutos sociales así lo establezcan.
- e) Deberán detallarse los criterios utilizados en la asignación y, en caso de modificarse éstos, deberán indicarse las razones justificativas de dicha modificación, así como la incidencia cuantitativa que implica en la valoración, suponiendo que los cambios tienen lugar al inicio del ejercicio.

Las NACSC establecen unos modelos para reflejar toda la información anterior, que incluimos a continuación, diferenciando el modelo normal del abreviado.

Modelo normal
Separación de activos por secciones (abriendo una columna para cada sección)

Conceptos	Ejercicio N						Ejercicio N-1					
	Sección 1		Sección 2		Total		Sección 1		Sección 2		Total	
	Importe	%	Importe	%	Importe	%	Importe	%	Importe	%	Importe	%
Activo no corriente												
A) Inmovilizado												
– Inmovilizado intangible												
– Inmovilizado material												
– Inversiones inmobiliarias												
B) Inversiones financieras												
Activo corriente												
A) Activos no corrientes mantenidos para la venta												
B) Deudores												
C) Tesorería												
D) Otro activo no corriente												
Total Activo												

Separación de patrimonio neto y pasivo por secciones (abriendo una columna para cada sección)

Conceptos	Ejercicio N						Ejercicio N-1					
	Sección 1		Sección 2		Sección general		Sección 1		Sección 2		Sección general	
	Importe	%	Importe	%	Importe	%	Importe	%	Importe	%	Importe	%
Patrimonio neto												
A) Fondos propios												
B) Ajustes por cambios de valor												
C) Subvenciones, donaciones y legados recibidos												
Pasivo												
A) Fondo de Educación, Formación y Promoción												
B) Deudas con características especiales												
C) Provisiones												
D) Acreedores a largo plazo												
E) Acreedores a corto plazo												
Total patrimonio neto y pasivo												

Modelo abreviado

Separación de activos, patrimonio y pasivos por secciones (abriendo una columna para cada sección)

Conceptos	Ejercicio N						Ejercicio N-1					
	Sección 1		Sección 2		Sección general		Sección 1		Sección 2		Sección general	
	Importe	%	Importe	%	Importe	%	Importe	%	Importe	%	Importe	%
Activos												
Patrimonio neto y pasivos												

Modelo normal

Cuenta de pérdidas y ganancias por secciones

(abriendo una columna para cada sección y un cuadro para el ejercicio corriente y otro para el ejercicio anterior)

N.º cuentas	Concepto	Ejercicio N						
		Sección 1.		Sección 2		Sección general		Total
		Importe	%	Importe	%	Importe	%	
70	Importe neto de la cifra de negocios - Importe neto de la cifra de negocios imputada entre secciones + Otros ingresos relacionados con la explotación - Otros ingresos imputados entre secciones = Ingresos de la sección							
71, 73, 74, 75, (757), 795								
60, 61	Consumos							
62, 631, 634, (636)	- Compras imputadas entre secciones							
(639), 651, 659	= Valor añadido							
64	- Otros gastos							
657	- Gastos de personal							
757	- Dotación al fondo de educación, formación y promoción + Ingresos imputables al fondo de educación, formación y promoción. = Resultado bruto de explotación							
68	- Dotaciones para amortizaciones de inmovilizado							
650, 693, (793), 694, (794), 695, (7954)	- Insolvencias de créditos y variación de deterioro de la actividad							
77	+ Beneficios procedentes del inmovilizado e ingresos excepcionales							
67	- Pérdidas procedentes del inmovilizado y gastos excepcionales							
691, 692, 6960, 6961, (790), (791), (792), (7960), (7961)	- Variación de deterioro de inmovilizado intangible, material y cartera de control = Resultado neto de explotación							
76	+ Ingresos financieros							
6647	- Gastos financieros por remuneración del capital							
66, (6647)	- Otros gastos financieros							
696, (6961), 697, 698, 699, (796), 7960, 7961, (797), (798), (799)	- Dotaciones para y deterioros de instrumentos financieros = Resultado financiero = Resultado antes de impuestos							
630, 633, (638)	Impuesto sobre Sociedades = Resultado del ejercicio procedente de las actividades continuadas							
	Operaciones interrumpidas = Resultado procedente de operaciones interrumpidas neto de impuestos							
	Resultado del ejercicio							

4.3. Fondo de educación, formación y promoción

Toda la información que, sobre dicho fondo, debe figurar en la memoria, ha sido explicada anteriormente en el apartado 5.1 del capítulo 4.

4.4. Operaciones con socios

La información que debe figurar en la memoria respecto a las operaciones con socios ha sido explicada anteriormente en el apartado 4.1 del capítulo 5.

4.5. Intereses del capital y distribución de resultados

El contenido de este apartado de la memoria ha sido tratado ya en el apartado 4.2 del capítulo 7.

4.6. Fondos propios

El contenido de esta nota ha sido tratado ya anteriormente. En particular, la información relativa al capital se incluye en el apartado 8 del capítulo 2; el contenido que debe incluirse respecto a los fondos sociales en el apartado 5.2 del capítulo 4 y la información relativa a la financiación subordinada en el apartado 3 del capítulo 3.

4.7. Situación fiscal

Los aspectos diferenciadores de la memoria de las cooperativas respecto a la situación fiscal están ya tratados en el apartado 3 del capítulo 6.

> 5. ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO

A continuación, exponemos los modelos de estado de cambios en el patrimonio neto normal, abreviado y de Pymes que se incluyen como Anexo I y II en las NACSC.

Estado normal de cambios en el patrimonio neto correspondiente al ejercicio 200X

a) Estado de ingresos y gastos reconocidos correspondiente al ejercicio 200X

N.º CUENTAS	Nota	(Debe) Haber	
		200X	200X-1
	A) Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias		
	Ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto.		
	I. Por valoración instrumentos financieros.		
(800), 900, (89), 991, 992	1. Activos financieros disponibles para la venta.		
	2. Otros ingresos/gastos.		
(810), 910	II. Por coberturas de flujos de efectivo.		
94	III. Subvenciones, donaciones y legados recibidos.		
(85), 95	IV. Por ganancias y pérdidas actuariales y otros ajustes.		
(8300)*, 8301*, (833), 834, 835, 838*	V. Efecto impositivo.		
	B) Total ingresos y gastos imputados directamente en el patrimonio neto (I+II+III+IV+V).		
	Transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias		
	VI. Por valoración de instrumentos financieros.		
(802), 902, 993, 994	1. Activos financieros disponibles para la venta.		
	2. Otros ingresos/gastos.		
(812), 912	VII. Por coberturas de flujos de efectivo.		
(84)	VIII. Subvenciones, donaciones y legados recibidos.		
8301*, (836), (837)	IX. Efecto impositivo.		
	C) Total transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias (VI+VII+VIII+IX).		
	TOTAL DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS (A + B + C).		

* Su signo puede ser positivo o negativo

b) Estado total de cambios en el patrimonio neto correspondiente al ejercicio 200X

	Capital cooperativo		Reservas	Resultados de ejercicios anteriores	Otras aportaciones de socios	Resultado del ejercicio	(Retornos y remuneraciones a cuenta)	Fondos capitalizados	Otros Instrumentos de patrimonio neto	Ajustes por cambios de valor	Subvenciones donaciones y legados recibidos	TOTAL
	Suscrito	No exigido										
A. SALDO, FINAL DEL AÑO 200X - 2												
I. Ajustes por cambios de criterio 200X-2 y anteriores.												
II. Ajustes por errores 200X-2 y anteriores.												
B. SALDO AJUSTADO, INICIO DEL AÑO 200X-1												
I. Total ingresos y gastos reconocidos.												
II. Operaciones con socios y partícipes.												
a) Aumentos de capital.												
b) (-) Reducciones de capital.												
c) Conversión de pasivos financieros en patrimonio neto (conversión obligaciones, condonaciones de deudas).												
d) (-) Distribución de retornos y remuneración discrecional.												
e) Incremento (reducción) de patrimonio neto resultante de una combinación de negocios.												
f) Otras operaciones con socios y partícipes.												
III. Otras variaciones del patrimonio neto.												
C. SALDO, FINAL DEL AÑO 200X - 1												
I. Ajustes por cambios de criterio 200X-1.												
II. Ajustes por errores 200X-1.												
D. SALDO AJUSTADO, INICIO DEL AÑO 200X												
I. Total ingresos y gastos reconocidos.												
II. Operaciones con socios y partícipes.												
1. Aumentos de capital.												
2. (-) Reducciones de capital.												
Conversión de pasivos financieros en patrimonio neto (conversión obligaciones, condonaciones de deudas).												
3. (-) Distribución de retornos y remuneración discrecional.												
4. Incremento (reducción) de patrimonio neto resultante de una combinación de negocios.												
5. Otras operaciones con socios y partícipes.												
III. Otras variaciones del patrimonio neto.												
E. SALDO, FINAL DEL AÑO 200X												

Estado abreviado de cambios en el patrimonio neto correspondiente al ejercicio 200X

c) Estado abreviado de ingresos y gastos reconocidos correspondiente al ejercicio 200X

N.º CUENTAS		Nota en la memoria	200X	200X-1
	A) Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias			
	Ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto			
(800), (89), 900, 991, 992	I. Por valoración instrumentos financieros.			
(810), 910	II. Por coberturas de flujos de efectivo.			
94	II. Por coberturas de flujos de efectivo.			
(85), 95	III. Subvenciones, donaciones y legados recibidos.			
(8300)*, 8301*, (833), 834, 835, 838	IV. Por ganancias y pérdidas actuariales y otros ajustes.			
	V. Efecto impositivo.			
	B) Total ingresos y gastos imputados directamente en el patrimonio neto (I+II+III+IV+V)			
	Transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias			
(802), 902, 993, 994	VI. Por valoración de instrumentos financieros.			
(812), 912	VII. Por coberturas de flujos de efectivo.			
(84)	VIII. Subvenciones, donaciones y legados recibidos.			
8301*, (836), (837)	IX. Efecto impositivo.			
	C) Total transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias (VI+VII+VIII+IX)			
	TOTAL DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS (A + B + C)			

* Su signo puede ser positivo o negativo

El estado de cambios en el patrimonio neto de las cooperativas que opten por el PGC Pymes solo estará integrado por el documento b.

d) Estado abreviado total de cambios en el patrimonio neto correspondiente al ejercicio 200X

	Capital cooperativo		Reservas	Resultados de ejercicios anteriores	Otras aportaciones de socios	Resultado del ejercicio	(Retornos y remuneraciones a cuenta)	Fondos capitalizados	Otros Instrumentos de patrimonio neto	Ajustes por cambios de valor	Subvenciones donaciones y legados recibidos	TOTAL
	Suscrito	No exigido										
A. SALDO, FINAL DEL AÑO 200X - 2												
I. Ajustes por cambios de criterio 200X-2 y anteriores.												
II. Ajustes por errores 200X-2 y anteriores.												
B. SALDO AJUSTADO, INICIO DEL AÑO 200X-1												
I. Total ingresos y gastos reconocidos.**												
II. Operaciones con socios y partícipes.												
1. Aumentos de capital.												
2. (-) Reducciones de capital.												
3. Otras operaciones con socios y partícipes.												
III. Otras variaciones del patrimonio neto.												
C. SALDO, FINAL DEL AÑO 200X-1												
I. Ajustes por cambios de criterio 200X-1.												
II. Ajustes por errores 200X-1.												
D. SALDO AJUSTADO, INICIO DEL AÑO 200X												
I. Ajustes por cambios de criterio 200X-1.												
II. Ajustes por errores 200X-1.												
III. Otras variaciones del patrimonio neto.												
1. Aumentos de capital.												
2. (-) Reducciones de capital.												
3. Otras operaciones con socios y partícipes												
E. SALDO, FINAL DEL AÑO 200X												

* En el modelo Pymes esta columna no se incorpora.

** En el modelo Pymes el epígrafe I. "Total ingresos y gastos reconocidos" se sustituye por los siguientes:

I. Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias.

III. Ingresos y gastos reconocidos en patrimonio neto.

> 6. ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO

A continuación, exponemos el modelo de estado de flujos de efectivo que se incorpora en el formato normal y que se incluyen en el Anexo I de las NACSC.

Estado de flujos de efectivo al cierre del ejercicio 200X

	NOTAS	200X	200X-1
A) FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE EXPLOTACIÓN			
1. Resultado del ejercicio antes de impuestos.			
2. Ajustes del resultado.			
a) Amortización del inmovilizado (+).			
b) Correcciones valorativas por deterioro (+/-).			
c) Variación de provisiones (+/-).			
d) Imputación de subvenciones (-)			
e) Resultados por bajas y enajenaciones del inmovilizado (+/-).			
f) Resultados por bajas y enajenaciones de instrumentos financieros (+/-).			
g) Ingresos financieros (-).			
h) Gastos financieros (+).			
i) Diferencias de cambio (+/-).			
j) Variación de valor razonable en instrumentos financieros (+/-).			
k) Dotación al fondo de Educación, Formación y Promoción (+).			
l) Otros ingresos y gastos (-/+).			
3. Cambios en el capital corriente.			
1. Existencias (+/-).			
2. Deudores y otras cuentas a cobrar (+/-).			
3. Otros activos corrientes (+/-).			
4. Acreedores y otras cuentas a pagar (+/-).			
5. Otros pasivos corrientes (+/-).			
6. Otros activos y pasivos no corrientes (+/-).			
4. Otros flujos de efectivo de las actividades de explotación.			
a) Pagos de intereses y remuneraciones al capital (-).			
b) Cobros de dividendos y retornos (+).			
c) Cobros de intereses y remuneraciones al capital (+).			
d) Cobros (pagos) por impuesto sobre beneficios (+/-).			
e) Otros pagos (cobros) (-/+)			
5. Flujos de efectivo de las actividades de explotación (+/-1+/-2+/-3+/-4)			
B) FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE INVERSIÓN			
6. Pagos por inversiones (-).			
a) Empresas del grupo, asociadas y socios.			
b) Inmovilizado intangible.			
c) Inmovilizado material.			
d) Inversiones inmobiliarias.			
e) Otros activos financieros.			
f) Activos no corrientes mantenidos para venta.			
g) Otros activos.			
7. Cobros por desinversiones (+).			
a) Empresas del grupo, asociadas y socios.			
b) Inmovilizado intangible.			
c) Inmovilizado material.			
d) Inversiones inmobiliarias.			
e) Otros activos financieros.			
f) Activos no corrientes mantenidos para venta.			
g) Otros activos.			
8. Flujos de efectivo de las actividades de inversión (7-6)			

	NOTAS	200X	200X-1
C) FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE FINANCIACIÓN			
9. Cobros y pagos por instrumentos de patrimonio.			
a) Emisión de instrumentos de patrimonio (+).			
b) Amortización de instrumentos de patrimonio (-).			
c) Subvenciones, donaciones y legados recibidos (+).			
10. Cobros y pagos por instrumentos de pasivo financiero.			
a) Emisión.			
1. Obligaciones y otros valores negociables (+).			
2. Deudas con entidades de crédito (+).			
3. Deudas con empresas del grupo, asociadas y socios (+).			
4. Otras deudas (+).			
b) Devolución y amortización de			
1. Obligaciones y otros valores negociables (-).			
2. Deudas con entidades de crédito (-).			
3. Deudas con empresas del grupo, asociadas y socios (-).			
4. Otras deudas (-).			
11. Pagos por retornos y remuneraciones de otros instrumentos de patrimonio.			
a) Retornos (-).			
b) Remuneración de otros instrumentos de patrimonio (-).			
12. Flujos de efectivo de las actividades de financiación (+/-9+/- 10-11)			
D) Efecto de las variaciones de los tipos de cambio			
E) AUMENTO/DISMINUCIÓN NETA DEL EFECTIVO O EQUIVALENTES (+/-5+/-8+/-12+/- D)			
Efectivo o equivalentes al comienzo del ejercicio.			
Efectivo o equivalentes al final del ejercicio.			

> 7. EL INFORME DE GESTIÓN

En las cooperativas, la obligatoriedad en la elaboración y presentación del informe de gestión viene impuesta por su propia ley sustantiva. En la actualidad, a diferencia de lo que ocurre en las sociedades de capital, el criterio que delimita la exigencia de presentación del informe de gestión en las cooperativas, no es la elaboración de las cuentas anuales en el formato abreviado, sino que es exigido por las disposiciones al respecto, de la propia ley sustantiva que las regula.

La Ley estatal de cooperativas, en su artículo 61, obliga al Consejo Rector a formular, en un plazo máximo de tres meses computados a partir de la fecha del cierre del ejercicio social, las cuentas anuales, el informe de gestión y una propuesta de aplicación de los excedentes disponibles o de imputación de pérdidas.

La Ley estatal de cooperativas añade a los contenidos que establece la Ley de Sociedades de Capital (art. 262), unos contenidos específicos, propios de las cooperativas. Estos contenidos son los siguientes:

- > Recogerá las variaciones habidas en el número de socios.
- > Recogerá con detalle las cantidades que con cargo al FEP se hayan destinado a los fines del mismo, con indicación de la labor realizada y, en su caso, mención de las sociedades o entidades a las que se remitieron para el cumplimiento de dichos fines.

Las comunidades autónomas que imponen la necesidad de elaboración y presentación del informe de gestión, establecen también contenidos específicos para el mismo. Como ocurre con la Ley estatal, estos contenidos incluyen, en la mayoría de los casos, el detalle de las operaciones realizadas con el fondo de educación y promoción, así como las variaciones habidas en el número de socios.

Respecto al estado de información no financiera, éste deberá presentarse dentro del informe de gestión o en documento separado siempre que la cooperativa supere los límites que establece el artículo 262.5 de la Ley de sociedades de capital.

> Bibliografía

- > ALGUACIL MARÍ, M.P. (Directora); CANO ORTEGA, C. (Coordinadora); VARGAS VASSEROT, C.; SACRISTÁN BERGIA, F.; GENOVART BALAGUER, J.I.; MAULEÓN MÉNDEZ, E.; AGUILAR RUBIO, M.; NAVARRO LÉRIDA, M^a. S.; MUÑOZ GARCÍA, A.; BONET RUBIO, M^a.P.; POLO GARRIDO, F. (2019) "Guía de procesos de integración de cooperativas agroalimentarias". Editado por Cooperativas Agroalimentarias de España.
- > BASTIDA, R. (Coordinador); AMAT, O.; CEBOLLERO, V.; GALLIZO, J.L.; MONTEGUT, Y.; MORENO, J. y SALADRIGUES, R. (2010) "Manual de comptabilitat de cooperatives". Col·lecció Manuals ACCID. Editado por ACCID.
- > CUBEDO TORTONDA, M. (2004). "La Contabilidad de las Empresas Cooperativas". 2^a edición ampliada y revisada. Editado por Ciriect-España.
- > GENOVART BALAGUER, J.I. (2013) Tesis Doctoral "Aspectos económico-contables de las sociedades cooperativas". Universitat de les Illes Balears.
- > GENOVART BALAGUER, J.I.; MAULEÓN MÉNDEZ, E. (2017) "La repercusión económico-contable de la baja del socio en la sociedad cooperativa: la incidencia de la NIC 32". Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo, n^o 51.
- > GUTIÉRREZ VIGUERA, M. (2011) "Contabilidad de las cooperativas y sus implicaciones fiscales". Edita Wolters Kluwer España.
- > ICAC.
 - Consulta n^o 7 junio 2011 "Sobre la calificación contable del capital en las "cooperativas a término" BOICAC n^o 86.
 - Consulta n^o 7 septiembre 2011 "Sobre la calificación contable del capital social exigible en caso de jubilación o incapacidad" BOICAC n^o 87.
 - Consulta n^o 6 junio 2013 "Sobre la clasificación del capital social como pasivo cuando el reembolso de un porcentaje del capital está condicionado al acuerdo favorable del Consejo Rector." BOICAC n^o 94.
- > JULIÁ IGUAL, J.F; POLO GARRIDO, F.
 - (2002) "La legalización de libros contables y el depósito de cuentas anuales en las sociedades cooperativas". Revista de estudios cooperativos. Revesco, n^o 77.
 - (2007) "Problemática del registro contable de los bienes entregados por los socios en las cooperativas agrarias". Revista Española de Estudios Agrosociales y Pesqueros n^o 213.
- > POLO GARRIDO, F.; ROMERO CIVERA, A. (2011) "El capital retornable y rotativo en las cooperativas: aspectos financieros". Comunicación presentada en el Encuentro de Institutos y Centros Universitarios de Investigación en Economía Social ENUIES 2011. Valencia 15-16 septiembre 2011.

- > SACRISTÁN BERGIA, F. (2019) "Los acuerdos intercooperativos. Régimen jurídico". Incluido en "Guía de procesos de integración de cooperativas agroalimentarias" (dir. ALGUACIL MARÍ, M.P.). Editado por Cooperativas Agro-alimentarias de España. Madrid.
- > VARGAS VASSEROT, C. (2012) "Sociedades agrarias de transformación. Empresas agroalimentarias entre la economía social y la del mercado". Editorial Dykinson S.L.
- > VARGAS VASSEROT, C.; GADEA SOLER, E.; SACRISTÁN BERGIA, F. (2017) "Derecho de las sociedades cooperativas. Régimen económico, integración, modificaciones estructurales y disolución." Editorial La Ley - Wolters Kluwer España S.A.



cátedra

cooperativas agroalimentarias

