

Orden EHA/3360/2010, de 21 de diciembre, por la que se aprueban las normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas

(BOE 316. 29/12/2010)

El Derecho contable ha sido objeto de una importante modificación a través de la Ley 16/2007, de 4 de julio de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, fruto de la decisión del legislador de seguir aplicando en las cuentas anuales individuales la normativa contable española, convenientemente reformada para lograr la adecuada homogeneidad y comparabilidad de la información financiera en el marco de las nuevas exigencias contables europeas para las cuentas consolidadas.

La disposición final primera de la Ley otorga al Gobierno la competencia para aprobar mediante real decreto el Plan General de Contabilidad (PGC) con el objetivo de configurar el correspondiente marco reglamentario, a día de hoy materializado en el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, y en el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas (PGC-PYMES) y los criterios contables específicos para microempresas.

La disposición final segunda del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre recoge la habilitación al Ministro de Economía y Hacienda, a propuesta del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y mediante orden ministerial, para la aprobación de adaptaciones del Plan General de Contabilidad por razón del sujeto contable.

Todo lo anterior, en cualquier caso, tiene base en las competencias exclusivas en materia de legislación mercantil que se atribuyen al Estado en virtud del artículo 149.1.6.^a de la Constitución Española, sin perjuicio de atender y contemplar en las normas que ahora se aprueban las peculiaridades que, con incidencia en el ámbito contable, han recogido las distintas leyes autonómicas, en virtud de las competencias asumidas por las comunidades autónomas en sus respectivos estatutos de autonomía en materia de cooperativas, pero siempre respetando la legislación mercantil, a la que se hacen continuas remisiones en el articulado de dichas disposiciones.

La aprobación del nuevo Plan General de Contabilidad exige inevitablemente la modificación de los desarrollos reglamentarios de su antecedente, el Plan de 1990, entre otros, de las normas contables especiales por razón del sujeto contable y en particular las aprobadas para las sociedades cooperativas por Orden ECO/3614/2003 de 16 de diciembre, por la que aprueban las normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas. El objetivo de las normas que ahora se aprueban es revisar las anteriores a la luz de los criterios incluidos en el nuevo Plan General de Contabilidad, pero considerando la especialidad del régimen sustantivo de la sociedad cooperativa.

En el marco de esta reforma cabe destacar que el nuevo Plan introdujo un cambio en la

calificación de las fuentes de financiación de las empresas y, por tanto, en su situación patrimonial. Trasladado a las sociedades cooperativas, este cambio supone, con carácter general, que las aportaciones de los socios y otros partícipes a las mismas, en la medida en que no otorguen a la sociedad el derecho incondicional a rehusar su reembolso, deban calificarse como pasivo reduciendo de forma significativa los fondos propios de la entidad.

Con el ánimo de evitar este desequilibrio patrimonial, la Ley 16/2007, de 4 de julio introdujo una serie de modificaciones en la Ley 27/1999, de 16 de julio de Cooperativas, permitiendo que la asamblea de la cooperativa modificase los estatutos otorgando al Consejo Rector la facultad de rehusar el reembolso de las aportaciones. Esta Ley, aplicable a las cooperativas de competencia estatal, tuvo su antecedente, en términos muy similares, en la Ley aplicable en la Comunidad Autónoma de Euskadi (Ley 4/1993, de 24 de junio modificada por la Ley 1/2000 de 29 de junio y en la Comunidad Foral de Navarra (Ley Foral 14/2006, de 11 de diciembre)

En aras de facilitar el cambio de criterio contable, la Disposición transitoria quinta. Desarrollos normativos en materia contable, del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre al que a su vez se remite la disposición transitoria sexta del Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre incluía en el apartado 4 una cláusula específica aplicable a las sociedades cooperativas, con el siguiente contenido:

«4. Los criterios por los que se establece la delimitación entre fondos propios y fondos ajenos en las normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas, aprobadas por Orden del Ministerio de Economía 3614/2003, de 16 de diciembre, podrán seguir aplicándose hasta 31 de diciembre de 2009.»

El objetivo de este régimen transitorio era doble. En primer lugar, otorgar a las sociedades cooperativas sometidas a la Ley Estatal, de Euskadi o de Navarra un plazo de dos años para modificar sus estatutos atribuyendo al Consejo Rector el derecho incondicional a rehusar el reembolso del capital social bajo determinados requisitos, y, en segundo lugar, conceder a las restantes comunidades autónomas un plazo de tiempo razonable para que pudieran aprobar una reforma similar a la incluida a nivel estatal.

Una vez transcurrido dicho plazo, y ante la ausencia de los cambios necesarios en gran parte de la legislación autonómica para que el capital social pueda incluirse en los fondos propios, se consideró necesario modificar a través del Real Decreto 2003/2009, de 23 de diciembre el apartado 4 de la disposición transitoria quinta del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre de tal forma que se ampliase de forma excepcional y por un plazo de un año la vigencia de los criterios por los que se establece la delimitación entre fondos propios y fondos ajenos.

Las presentes normas se aprueban con la finalidad de que, una vez que concluya el régimen transitorio descrito, las sociedades cooperativas puedan tener a su disposición unas normas contables que les permitan seguir suministrando información financiera en el marco del Plan General de Contabilidad y el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, en sintonía por tanto con las Normas internacionales de información financiera adoptadas por la Unión Europea, pero sin abandonar gran parte de la regulación especial aprobada en el año 2003, a la que en algunos casos simplemente se le incluyen meras revisiones formales.

O.M. EHA/3360/2010, 21 diciembre rectificada por Corrección de errores («B.O.E.» 3 febrero 2011). Téngase en cuenta que por la misma se subsanan también errores padecidos en los modelos.

El artículo 1 de la Orden aprueba las Normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas que más adelante se detallan.

En el artículo 2 se delimita el ámbito de aplicación. En este sentido, se establece la aplicación obligatoria para todas las cooperativas de las normas que regulan los aspectos contables de estas sociedades, indicando que las mismas complementan, modifican o adaptan lo regulado en el Plan General de Contabilidad y en el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, por lo que, salvo lo estrictamente modificado por las normas que ahora se aprueban, se aplica en su integridad el Plan General de Contabilidad o el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas para las sociedades que, estando dentro de su ámbito de aplicación, hubiesen optado por aplicarlo. También son de aplicación en los mismos términos las adaptaciones sectoriales elaboradas en virtud de la disposición final primera del Real Decreto de aprobación del Plan General de Contabilidad, así como las resoluciones dictadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en cumplimiento de la disposición final tercera de dicho Real Decreto.

Otro aspecto que ha sido necesario recoger específicamente en el ámbito de aplicación es el relativo a las sociedades cooperativas de crédito y las cooperativas de seguros, que deberán aplicar la normativa contable específica establecida para este tipo de entidades, por lo que las presentes normas solo les serán de aplicación en lo no regulado expresamente en aquéllas. Del mismo modo, las cooperativas con sección de crédito, respecto a ésta, deberán aplicar la normativa específica que aprueben las comunidades autónomas en desarrollo del Plan General de Contabilidad.

La Orden contiene una disposición adicional única que delimita, en línea con el artículo 36 del Código de Comercio el concepto de capital cooperativo a efectos mercantiles, que será el previsto en cada caso por la ley de cooperativas que sea aplicable, independientemente de que a efectos estrictamente contables dicho capital haya sido clasificado como fondos propios o como pasivo.

Se incluye asimismo una disposición transitoria única relativa a la primera aplicación de las normas que se aprueban, debido fundamentalmente a los conceptos de patrimonio y pasivo recogidos en la nueva normativa contable, que obliga en la mayoría de los casos a efectuar una reclasificación de patrimonio a pasivo financiero por su valor contable.

La Orden incluye también una disposición derogatoria de las normas de igual o inferior rango cuyo contenido se oponga al establecido en la misma, en particular la Orden ECO/3614/2003 de 16 de diciembre, así como dos disposiciones finales, que recogen, respectivamente, el título competencial al amparo del que se dicta la Orden y su fecha de entrada en vigor.

Las normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas se estructuran a su vez en trece Normas.

La Norma primera tiene por objeto delimitar el patrimonio neto, detallando las partidas que integran los fondos propios de las sociedades cooperativas e incluyendo, dentro de los fondos propios, a los fondos subordinados con vencimiento en la liquidación de la cooperativa que reúnan las características que se detallan en la Norma quinta.

La Norma segunda desarrolla el concepto de capital social cooperativo, su calificación y valoración como fondos propios, instrumento financiero compuesto o pasivo financiero, así como el tratamiento de la remuneración asociada al citado capital. El criterio delimitador entre

dichas categorías lo constituye fundamentalmente la obligación frente al socio de la cooperativa, tanto de devolución del capital aportado como de pago de una remuneración, criterio que a su vez delimitará el tratamiento contable de la remuneración que lleva aparejada la aportación al capital social.

En sintonía con el anterior planteamiento, las aportaciones a título de «Capital temporal» previstas en determinadas leyes siguen el tratamiento previsto en la Orden de 2003, y en tanto estén condicionadas a una duración determinada se califican como deuda con características especiales sobre las que habrá de informarse en la memoria. No obstante, la previsión de que otras aportaciones de los socios también deban calificarse como pasivo, por ejemplo, si la cooperativa no tiene un derecho incondicional a rehusar el reembolso, es lo que justifica la supresión de la referencia expresa al capital temporal, cuyo tratamiento contable queda subsumido en el régimen general del capital social.

La Norma tercera trata otras aportaciones de los socios, que se califican como fondos propios en la medida en que no sean reintegrables y no se perciban por la cooperativa en contraprestación de bienes o servicios prestados por ella a los socios.

La Norma cuarta recoge los aspectos contables de los fondos de reserva específicos de las sociedades cooperativas. La distinción a efectos contables entre patrimonio neto y pasivo también determina el tratamiento contable de estos fondos. En particular, el Fondo de Reserva Obligatorio se calificará como patrimonio neto o como pasivo en función de si es exigible.

La Norma quinta regula los fondos subordinados con vencimiento en la liquidación de la cooperativa. Estos fondos se calificarán como propios siempre que de sus características se desprenda la similitud con el capital social que goce de dicha calificación. Es decir, que únicamente exista obligación de reembolso en el momento de la liquidación de la cooperativa y que no lleven aparejada una remuneración obligatoria.

La Norma sexta trata el Fondo de Educación, Formación y Promoción, aspecto específico de las sociedades cooperativas que se contabiliza como un pasivo corriente o no corriente en función de su vencimiento, en una agrupación independiente. En cuanto a su movimiento, en la cuenta de pérdidas y ganancias se abre una partida en la que de forma desagregada se refleja la dotación al Fondo, las subvenciones, donaciones u otras ayudas, y las sanciones que deban imputarse al mismo.

La Norma séptima, a efectos de la determinación del resultado del ejercicio y de la elaboración de la cuenta de pérdidas y ganancias de las sociedades cooperativas, establece que se aplicarán los principios y normas obligatorios contenidos en la primera, segunda y tercera parte del Plan General de Contabilidad o del Plan General de Contabilidad de PYMES, sin perjuicio de las reglas específicas recogidas en las presentes normas.

Las Normas octava, novena y décima, relativas al registro contable de ingresos y gastos consecuencia de operaciones con socios, apenas experimentan modificaciones respecto a las anteriores Normas.

Por su parte, la Norma undécima, dedicada a la distribución de resultados, cuenta con tres apartados para reflejar la incidencia en las cuentas anuales de la aplicación de los beneficios y de las pérdidas de las sociedades cooperativas, así como, en su caso, el tratamiento contable de las aportaciones al Fondo de reconversión de resultados.

La Norma duodécima regula las reglas generales de registro del gasto por impuesto sobre

beneficios que grava el resultado cooperativo y extracooperativo.

Por último, la Norma decimotercera se refiere a las cuentas anuales de las cooperativas, que se elaborarán de acuerdo con las normas establecidas en el Plan General de Contabilidad o en el Plan General de Contabilidad de PYMES. La Norma incluye, en línea con el antecedente del año 2003, la información adicional específica, que en todo caso se deberá incluir en la memoria, que se ha considerado necesaria para la comprensión de las cuentas anuales de las sociedades cooperativas. Como anexos I y II a las Normas se incorporan los modelos de cuentas anuales que deben presentar las sociedades cooperativas.

En su virtud, a propuesta del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, y de acuerdo con el Consejo de Estado, dispongo:

Artículo 1. Aprobación de las Normas

Se aprueban las Normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas, cuyo texto se inserta a continuación.

Artículo 2. Ámbito de aplicación

1. Las presentes Normas serán de aplicación obligatoria para las sociedades cooperativas.

En todo lo no modificado específicamente en estas Normas, será de aplicación el Plan General de Contabilidad, en los términos previstos en el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre así como las adaptaciones sectoriales y las Resoluciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas aprobadas al amparo de las disposiciones finales primera y tercera, respectivamente, del citado Real Decreto.

2. Las cooperativas que, de acuerdo con lo establecido en los artículos 2 (y 4 del Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre hayan optado por aplicar el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas o, en su caso, los criterios aplicables por microempresas allí contenidos, aplicarán dicho Plan o criterios en todo lo no modificado por las Normas que se insertan a continuación.

3. No obstante, las cooperativas de crédito y de seguros se regirán por las disposiciones específicas contables que les sean de aplicación, siendo las presentes Normas aplicables únicamente en lo no previsto en aquéllas.

En el caso de las cooperativas que dispongan de sección de crédito, en cuanto a ésta, seguirán la normativa contable específica que les sea de aplicación y, en su defecto, o para aquellos aspectos no contemplados en las mismas, las presentes Normas contables.

Disposición adicional única. Capital cooperativo

Las Normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas no afectarán a la calificación del capital social a los efectos regulados en la ley de cooperativas que resulte de aplicación, los estatutos sociales y la legislación mercantil en general. Es decir, el capital de la sociedad cooperativa será el emitido como tal ajustándose a los requisitos previstos en dicha

legislación, independientemente de que haya sido clasificado como fondos propios o como pasivo de acuerdo con lo dispuesto en las Normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas.

Disposición transitoria única. Primera aplicación de la normativa

Las cooperativas, en el primer ejercicio en que apliquen las Normas que aprueba la presente disposición, en la medida que deban reclasificar determinadas partidas de patrimonio al pasivo de la entidad, lo harán por el valor contable que presenten las mismas al inicio de dicho ejercicio.

Adicionalmente, no se rectificarán los importes que se hubieran contabilizado de acuerdo con la normativa vigente en el ejercicio anterior a la primera aplicación de estas Normas, por lo que los valores contenidos al cierre de dicho ejercicio se considerarán valores iniciales a los efectos de la nueva norma.

Disposición derogatoria única. Derogación normativa

Quedan derogadas las normas de igual o inferior rango cuyo contenido se oponga a lo establecido en esta Orden Ministerial, en particular, la Orden ECO/3614/2003 de 16 de diciembre, y las Normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas aprobadas por la misma.

DISPOSICIONES FINALES

Disposición final primera. Título competencial

La presente Orden se dicta al amparo de lo dispuesto en el artículo 149.1.6.^a de la Constitución que atribuye al Estado la competencia exclusiva en materia de legislación mercantil.

Disposición final segunda. Entrada en vigor

La presente Orden entrará en vigor el 1 de enero de 2011 y será de aplicación para los ejercicios económicos que se inicien a partir de dicha fecha.

NORMAS SOBRE LOS ASPECTOS CONTABLES DE LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS

INTRODUCCIÓN

I

1. Las Normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas han sido elaboradas por un grupo de expertos que han desarrollado su trabajo en el seno del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC). En el curso de las reuniones celebradas se han estudiado diferentes cuestiones que afectan a la materia, profundizando en los aspectos más característicos de estas entidades y proponiendo, en cada caso, las soluciones contables que se han estimado más razonables para ajustarse a las condiciones particulares de las sociedades cooperativas.

2. Las cooperativas están formadas por un grupo de personas, físicas o jurídicas, que llevan a cabo su actividad en régimen de cooperación y bajo el interés común de desarrollar una actividad en la que ellos mismos intervienen, bien como suministradores de bienes o servicios, o bien como clientes de la propia sociedad cooperativa.

A la hora de abordar los aspectos contables de las sociedades cooperativas ha sido decisivo considerar su naturaleza de sociedades mercantiles, de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio, pero, a diferencia de las sociedades capitalistas, de base mutualista, lo que también se ha venido a denominar «sociedades de personas».

Mientras las sociedades capitalistas, especialmente las sociedades anónimas, no toman en cuenta las condiciones personales de los socios, sino su aportación de capital, en las sociedades cooperativas su propia finalidad de satisfacer las necesidades socio-económicas de los socios convierte en obligatoria la participación del socio en la actividad empresarial que desarrolla la cooperativa. Esta diferencia es fundamental en la medida en que, mientras el socio capitalista percibe un dividendo proporcional a su aportación al capital social, el cooperativista percibirá, en su caso, un retorno cooperativo en proporción a la actividad desplegada en la cooperativa.

Todo ello sin perjuicio de la presencia en determinadas cooperativas de fórmulas mixtas (sociedad de personas-sociedad capitalista) en las que, junto a las aportaciones de los socios vinculadas a la actividad de la cooperativa, concurren fórmulas de financiación permanente, similares a las acciones ordinarias, que no originan a la cooperativa una obligación, directa ni indirecta, de entregar efectivo u otro activo financiero. Por ejemplo, en el caso de las denominadas partes sociales con voto en las cooperativas mixtas.

Asimismo, la liquidación de ambos tipos de sociedades es distinta. En las sociedades capitalistas el haber social resultante de su liquidación se reparte a los socios, participando éstos en el valor residual de los activos de la sociedad una vez deducidos sus pasivos. Frente a

este régimen, el carácter social de las sociedades cooperativas supone que en el momento de su liquidación el socio recupere el importe de las aportaciones, actualizadas en su caso, una vez abonadas o deducidas las cantidades previstas en la ley, destinándose el haber líquido sobrante, si lo hubiere, a la sociedad cooperativa o entidad federativa que figure expresamente recogida en los estatutos o que se designe por acuerdo de la Asamblea General. Del mismo modo, las distintas leyes sustantivas pueden establecer la obligación de poner el haber líquido sobrante a disposición de la Administración Pública u otro órgano designado por las distintas leyes sustantivas, como es el caso de la Ley 2/1999, de 31 de marzo de Sociedades Cooperativas Andaluzas, que establece dicho extremo a favor del Consejo Andaluz de Cooperación con carácter imperativo.

Esta diferencia, que encuentra su justificación en el carácter social de las cooperativas, no es óbice para que, desde un punto de vista contable, tanto las aportaciones del socio capitalista como las del cooperativista que no tengan la consideración de pasivo financiero formen parte del patrimonio neto de la sociedad.

A mayor abundamiento, también se califican como fondos propios las aportaciones de los socios colaboradores o determinados fondos subordinados que gocen de características similares a las del capital social calificado como patrimonio neto.

Las presentes Normas toman en consideración estas especialidades para, en el marco de los criterios generales incluidos en el Código de Comercio y en el Plan General de Contabilidad, facilitar a las sociedades cooperativas españolas unos criterios contables en sintonía con las Normas internacionales de información financiera adoptadas por la Unión Europea (NIIF-UE). En particular, con la Norma internacional de contabilidad (NIC) n.º 32 Instrumentos financieros: Presentación y la Interpretación n.º 2 Aportaciones de socios de entidades cooperativas e instrumentos similares del Comité de Interpretaciones de las Normas internacionales de información financiera.

3. Con carácter general, el régimen jurídico de las sociedades cooperativas lo constituyen la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas, y la normativa autonómica en los términos apuntados más adelante, ofreciendo un sistema completo de regulación ajustada a los principios cooperativos proclamados por la Alianza Cooperativa Internacional.

4. Las presentes Normas dictadas en cumplimiento de la habilitación contenida en la disposición final segunda del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, y que tienen por objeto la adaptación de las normas de registro y valoración y de elaboración de las cuentas anuales a las peculiaridades de las sociedades cooperativas, pueden aplicarse por todas ellas, con independencia de dónde desarrollen su actividad principal y de la normativa autonómica a que estén sometidas. A estos efectos, el hecho de resultar aplicables a todas las cooperativas ha exigido que se tomen en consideración las peculiaridades que, con incidencia en el ámbito contable, han recogido las distintas leyes autonómicas.

Sin embargo, en aras de profundizar en la convergencia de los criterios contables de la sociedad cooperativa y del resto de empresas, fundamentalmente en beneficio de la propia sociedad cooperativa, las citadas peculiaridades en ningún caso pueden llevar a adoptar soluciones que sean contradictorias con el Marco Conceptual de la Contabilidad incluido en el Código de Comercio, sino a la búsqueda de una interpretación contable del régimen económico de la sociedad cooperativa consistente con el citado Marco.

5. Las Normas sobre aspectos contables de las sociedades cooperativas se estructuran en trece Normas e incorporan dos anexos con los modelos de balance, cuenta de pérdidas y ganancias, estado de cambios en el patrimonio neto y estado de flujos de efectivo, documentos que integran las cuentas anuales conjuntamente con la memoria, adaptados a las peculiaridades de este tipo de sociedades.

6. La Norma primera adquiere especial importancia dada la nueva configuración de la situación patrimonial de las sociedades cooperativas a raíz de la aprobación del nuevo Plan General de Contabilidad, que incorpora los criterios previstos en las Normas internacionales de información financiera vigentes en la Unión Europea (NIIF-UE) para calificar los instrumentos financieros como fondos propios o pasivos.

En este sentido, la Norma recoge el concepto de patrimonio neto y desarrolla los epígrafes que, dentro del patrimonio neto, configuran los fondos propios de las sociedades cooperativas, de los que cabe destacar el capital social y los fondos subordinados con vencimiento en la liquidación de la cooperativa, siempre que cumplan los requisitos desarrollados en la Norma segunda y quinta, respectivamente.

7. La Norma segunda regula el régimen contable del capital social. Se considera capital social, a efectos puramente mercantiles -capital social mínimo con que puede constituirse y funcionar la sociedad cooperativa o capital social por debajo del cual la sociedad cooperativa se disolverá-, el que aparece definido como tal en la Ley de Cooperativas.

Las características básicas del capital social son:

- a) Su carácter de permanencia o estabilidad, de forma que su reembolso o reducción está sometido a una serie de limitaciones impuestas por la ley y los estatutos de la sociedad cooperativa.
- b) Está afecto a la actividad de la sociedad y, por tanto, a la absorción de las posibles pérdidas sociales, en la forma establecida por la ley.
- c) Actúa como garantía de los acreedores sociales.
- d) Su disponibilidad está sometida, con carácter general, a una serie de limitaciones y requisitos legales de forma que, en la liquidación de la sociedad, los titulares se sitúan, con respecto al reembolso de los fondos propios que les correspondan, detrás de todos los acreedores comunes.

Además, el capital social cooperativo reúne los siguientes aspectos específicos:

- a) No sirve, con carácter general, para estructurar el derecho de voto.
- b) No se utiliza como base de reparto de beneficios e imputación de pérdidas. Con carácter general, el resultado se distribuye en función de la participación de cada socio en la actividad cooperativizada.

A efectos contables, sin embargo, el capital social de las cooperativas puede tener la calificación de fondos propios, pasivo o instrumento financiero compuesto. Es el propio Plan General de Contabilidad el que delimita en la norma de registro y valoración (NRV) 9.^a Instrumentos financieros, en su apartado tercero, cómo se deben calificar los instrumentos financieros que emite una empresa, en los siguientes términos: «Los instrumentos financieros emitidos, incurridos o asumidos se clasificarán como pasivos financieros, en su totalidad o en

una de sus partes, siempre que de acuerdo con su realidad económica supongan para la empresa una obligación contractual, directa o indirecta, de entregar efectivo u otro activo financiero, o de intercambiar activos o pasivos financieros con terceros en condiciones potencialmente desfavorables, tal como un instrumento financiero que prevea su recompra obligatoria por parte del emisor, o que otorgue al tenedor el derecho a exigir al emisor su rescate en una fecha y por un importe determinado o determinable, o a recibir una remuneración predeterminada siempre que haya beneficios distribuibles».

La nueva regulación contable de las fuentes de financiación supone para las sociedades cooperativas que las aportaciones de los socios, en la medida en que no otorguen a la sociedad el derecho incondicional a rehusar su reembolso, pasen a tener parcialmente la calificación de pasivo, con el consiguiente impacto patrimonial. Ello motivó la modificación de la Ley 27/1999, de 16 de julio de Cooperativas, con el ánimo de evitar que estas sociedades viesan reducido al mínimo sus fondos propios. A raíz de la citada modificación el capital social que tendrá la calificación de fondos propios será aquél que cumpla dos condiciones: que su reembolso en caso de baja del cooperativista pueda ser rehusado por el Consejo Rector y que no conlleve una remuneración obligatoria al socio o partícipe.

Cuando el reembolso de las aportaciones en caso de baja no sea rehusable o la remuneración o el retorno no sean discrecionales, el capital social tendrá la consideración de instrumento financiero compuesto (definido en el Plan General de Contabilidad), o de pasivo financiero. Las aportaciones se mostrarán como un pasivo financiero cuando los citados componentes tengan dicha calificación, en particular, cuando el socio no tenga derecho al retorno, como pudiera ser el caso de determinados socios colaboradores o adheridos, y su aportación y remuneración sean exigibles.

En caso contrario, es decir, en el supuesto de que alguno de los citados componentes deba identificarse en la fecha de reconocimiento inicial como un componente de patrimonio neto, las aportaciones se calificarán como instrumentos financieros compuestos.

A tal efecto, con carácter general, el derecho del socio al retorno cooperativo en función de la actividad cooperativizada, salvo que venga predeterminado por los estatutos, tiene la calificación de fondos propios en la medida que puede identificarse desde un punto de vista económico como un componente del instrumento financiero cuyo pago puede ser evitado. En el mismo sentido, el derecho del socio a la remuneración de las aportaciones, cuando dicha remuneración sea discrecional, se identifica como un componente de patrimonio neto en la fecha de reconocimiento inicial de la aportación.

8. A efectos de valorar los instrumentos financieros compuestos, el Plan General de Contabilidad exige que se valore de forma separada el componente de pasivo financiero y el componente de patrimonio neto.

El criterio a seguir para valorar ambos componentes fue una cuestión ampliamente debatida en el grupo de trabajo. Algunos miembros del grupo opinaban que la solución en nada debería diferir de la prevista en el PGC y, en consecuencia, cuando el reembolso no se pudiese rehusar, este componente de pasivo financiero no podría medirse por un importe inferior al valor de la obligación de pago al cierre del ejercicio que, con carácter general, coincidiría con el valor nominal del instrumento. Del mismo modo, cuando el pasivo trajera causa de una remuneración o retorno obligatorio, debería concluirse que el componente de patrimonio neto es insignificante, siempre que se retribuyese por un importe similar a la retribución del mercado para instrumentos con características económicas equivalentes.

En ambos supuestos, la valoración posterior sería la prevista en el Plan General de Contabilidad para los pasivos financieros a coste amortizado, registrándose la distribución del retorno cooperativo opcional o la remuneración discrecional, en todo caso, como un reparto de excedente cuando se acordase.

Sin perjuicio de lo anterior, la mayoría del grupo también estaba de acuerdo en que la solución que finalmente se incluyese en la Norma no debería prescindir de la singularidad que caracteriza a la aportación del cooperativista, en cuya virtud tiene acceso al desarrollo de una actividad económica, circunstancia que exige matizar el puro análisis financiero de la operación.

Buscando el objetivo de conciliar ambas posiciones, la Norma segunda ofrece una solución basada en la especialidad del sujeto contable analizado, donde el análisis de la remuneración asociada a las aportaciones del socio, por comparación con la rentabilidad que podría ofrecer otra empresa con la misma configuración de riesgo, no puede llevarse a cabo sin considerar que la aportación constituye una puerta abierta al desarrollo de la citada actividad.

Sobre la base de este razonamiento, puede concluirse que la Norma incorpora la presunción legal de que la remuneración pactada con la cooperativa por su aportación, en los supuestos en que ésta sea obligatoria, y el precio de los bienes y servicios que socio y sociedad intercambian, están fijados en su conjunto en términos de valor de mercado y, en consecuencia, que la aportación debe contabilizarse como un pasivo financiero, ya que el componente de patrimonio neto, con carácter general y bajo esta premisa, debería valorarse en el momento inicial por un importe insignificante.

Es decir, se presume que la remuneración obligatoria y el precio de los bienes y servicios que socio y sociedad intercambian están fijados en su conjunto en términos de valor de mercado siempre que la lógica económica presente en la actividad de la cooperativa ponga de manifiesto que su objeto social se configura como medio para canalizar la actividad del cooperativista en el mercado y, en consecuencia, que en el citado contexto, un mercado singular, los citados precios constituyen la mejor estimación del valor razonable de estas operaciones.

En este sentido, la mayoría de las leyes autonómicas establecen como límite del precio que puede abonar la cooperativa al cooperativista el propio precio de mercado o de liquidación frente a terceros, asumiendo que la lógica del ánimo de lucro inherente a cualquier actividad empresarial y el correspondiente valor añadido, en estos casos, se desplaza de la sociedad al cooperativista.

Por último, la valoración del pasivo financiero al coste incrementado en los intereses se justifica por la escasa fiabilidad que la aplicación del criterio del coste amortizado incorporaría a las cuentas anuales. Fundamentalmente, por la incertidumbre que rodea a las estimaciones en los supuestos de remuneración contingente, esto es, obligatoria, pero condicionada a la existencia de beneficio, así como sobre la fecha en que el cooperativista solicitará la baja y la cooperativa acordará el reembolso.

9. El registro contable de las aportaciones de capital se desarrolla en una serie de cuentas subdivisionarias de la cuenta de capital social, distinguiendo, de acuerdo con la normativa específica de las cooperativas (leyes de cooperativas), en función del carácter obligatorio o voluntario de la aportación, de su calificación como fondos propios o pasivo financiero, así como en función de si se trata de aportaciones efectuadas por socios colaboradores y asociados o adheridos. Lo anterior obliga a precisar que para casos en que un colaborador no pueda tener la condición de socio, la aportación efectuada por éste se registrará atendiendo a su naturaleza.

10. En cuanto a la remuneración de las aportaciones al capital social, la Norma establece un criterio consistente con la naturaleza contable del importe retribuido y, en este sentido, cuando se retribuye el componente de patrimonio neto identificado en el reconocimiento inicial de la aportación del cooperativista al amparo de la discrecionalidad de los flujos de efectivo que genera la remuneración se contabiliza como una distribución de resultados, mientras que en los casos en que se remunere un pasivo financiero, es decir, cuando la remuneración es obligatoria, se reconoce un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias. Este mismo criterio se aplica para contabilizar el retorno cooperativo.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 48 de la Ley 27/1999, de 16 de julio de Cooperativas, el gasto debe figurar individualizado en la cuenta de pérdidas y ganancias, de forma que pueda conocerse expresamente su incidencia en el resultado de la cooperativa. A estos efectos se ha incluido un desglose específico con la denominación de «Intereses y retorno obligatorio de las aportaciones al capital social y de otros fondos calificados con características de deuda» en la partida de «Gastos financieros» de la cuenta de pérdidas y ganancias.

La interpretación de este artículo debe ser coherente con el criterio contable para reconocer la remuneración de las aportaciones. En consecuencia, en el nuevo marco contable la referencia legal debe interpretarse como una exigencia de presentación separada del gasto financiero, cuya calificación como tal, en todo caso, corresponde a la norma contable. Este mismo razonamiento procede realizar respecto a la correcta interpretación de los artículos de las leyes autonómicas que establecen una regulación similar a la estatal en esta materia.

11. Las sociedades cooperativas pueden reducir su capital por las diferentes causas reguladas específicamente en sus leyes, si bien desde una perspectiva contable se ha tratado en particular la forma de registrar las reducciones motivadas por el reembolso de las aportaciones del socio que cause baja. Cuando el capital social se califica como fondos propios, este tipo de reducciones, incluso en el supuesto de que como consecuencia del reembolso dicho capital social quedara por debajo del importe mínimo fijado estatutariamente y la cooperativa debiera disolverse a menos que en el plazo legalmente establecido se reintegrara o se redujera el importe de su capital social mínimo en cuantía suficiente, producen, desde el momento en que adquiere firmeza el acuerdo de reembolso, el nacimiento de una deuda a registrar en las cuentas acreedoras abiertas en los subgrupos 17 ó 52, dependiendo del plazo de vencimiento, por los importes acreditados de las aportaciones de capital y de cualquier otra partida de los fondos propios, como ocurre en el caso del reparto parcial del Fondo de Reserva Obligatorio, regulado en el apartado 3 del artículo 84 de la Ley 2/1999, de 31 de marzo de Sociedades Cooperativas Andaluzas.

En los supuestos en que el capital social se contabiliza como un pasivo financiero, el acuerdo de reembolso determinará, en su caso, la reclasificación al corto plazo del pasivo financiero en que luce la citada aportación, así como la presentación en el pasivo de los fondos especiales que deban ser objeto de reembolso, salvo que por su carácter exigible dichos fondos ya luciesen contabilizados como una deuda.

Cualquier deducción que se efectúe en los valores a reembolsar al socio que cause baja por pérdidas que se le deban imputar se reconocerá en las reservas de la sociedad, independientemente de que el capital se califique como fondos propios o pasivo financiero. Las deducciones que se practiquen por bajas no justificadas se contabilizarán en las reservas o en la cuenta de pérdidas y ganancias, en función de que la aportación esté contabilizada como fondos propios o pasivo financiero, respectivamente.

12. La Norma tercera recoge el tratamiento de otras aportaciones de los socios no reintegrables que, en la medida en que no constituyan contraprestación por la entrega de bienes o servicios prestados por la cooperativa, se califican como fondos propios aunque no formen parte del capital social; éste es el caso de lo dispuesto en el artículo 52 de la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas.

La incorporación al balance de estas aportaciones o cuotas no reintegrables que la cooperativa exija a sus socios se efectuará en el epígrafe «Reservas», cuando se trate de cuotas de ingreso o de aportaciones destinadas directamente a incrementar los fondos de reserva de la cooperativa, y en el epígrafe «Otras aportaciones de socios», siempre que se trate de aportaciones exigidas a los socios con la finalidad de compensar total o parcialmente las pérdidas de la sociedad cooperativa.

Entre estas aportaciones reguladas en la Norma tercera y consideradas como reservas pueden estar las aportaciones de los socios a los fondos operativos de las cooperativas reconocidas como organizaciones de productores de frutas y hortalizas (OPFH) conforme al Reglamento CE 1234/2007 del Consejo, de 22 de octubre, modificado en este aspecto por el Reglamento CE 361/2008 del Consejo, de 14 de abril. Estos fondos operativos se constituyen para la financiación de los programas operativos previstos en la normativa europea, siendo un importante instrumento de ayuda que la Unión Europea articula para las OPFH, al contribuir con carácter general con el 50 por ciento de la financiación de los mismos, siempre que se cumplan las condiciones y límites establecidos. Estas ayudas comunitarias, en todo caso, son subvenciones que las correspondientes cooperativas contabilizarán, con carácter general, como de capital, ya que los objetivos de los programas operativos afectan al propio establecimiento y estructura de las OPFH, aunque también cabe su calificación como subvenciones de explotación, por ejemplo, cuando financien retiradas de productos.

Además de a través de la ayuda financiera comunitaria o, en su caso, de la posible ayuda financiera nacional, los fondos operativos se financian con las contribuciones financieras de los miembros o de la propia OPFH. Conforme al apartado 2 de la NRV 18.^a del PGC, estas contribuciones o aportaciones, en la medida que sean aportaciones no reintegrables realizadas por los socios de la cooperativa, no constituyen ingresos, debiéndose registrar directamente en los fondos propios sin perjuicio del régimen jurídico que corresponda aplicar en relación con la disponibilidad de las citadas aportaciones.

13. Los aspectos contables del Fondo de Reserva Obligatorio y del Fondo de Reembolso o Actualización se regulan en la Norma cuarta. Adicionalmente, en esta Norma se desarrolla el tratamiento contable del Fondo de Reserva Voluntario previsto en todas las leyes de cooperativas, en sintonía con las reservas voluntarias de las sociedades de capital, sin perjuicio del particular régimen de dotación y disponibilidad recogido en las citadas leyes.

El Fondo de Reserva Obligatorio es una reserva legal impuesta por la normativa aplicable a las cooperativas que se caracteriza por estar destinado a la consolidación, garantía y desarrollo de aquéllas.

El artículo 58.1 de la Ley 27/1999, de 16 de julio de Cooperativas, establece la obligación de destinar a este Fondo un porcentaje 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. Adicionalmente se destinarán necesariamente al Fondo de Reserva Obligatorio otros conceptos detallados en las distintas leyes de cooperativas, entre los que se incluyen: las cuotas de ingreso de los socios,

las deducciones sobre las aportaciones obligatorias en caso de baja de los socios y los resultados de las operaciones que realicen en virtud de los acuerdos cooperativos regulados en el artículo 79.3 de la Ley 27/1999, de 16 de julio de Cooperativas.

Con carácter general, el Fondo de Reserva Obligatorio tiene carácter irrepartible entre los socios, por lo que su calificación es la de patrimonio neto. Sin embargo, en algunas legislaciones autonómicas como la andaluza y la murciana el Fondo es parcialmente repartible en caso de baja del socio cuando así lo prevén los estatutos, en cuyo caso, el Fondo repartible vinculado al capital social cuyo reembolso no puede rehusarse se contabiliza como un pasivo financiero. En sintonía con dicha calificación, la Norma dispone que en estos casos la dotación obligatoria al Fondo se contabilice con cargo a un gasto del ejercicio.

La naturaleza del citado gasto fue una cuestión debatida en el grupo de trabajo. Algunos miembros consideraban que si su importe se cuantificaba por referencia a la actividad que el socio desplegaba con la cooperativa, debería contabilizarse como un mayor valor de las adquisiciones o menor importe de las ventas. Otros pensaban sin embargo que, con carácter general, en la medida que estaba llamado a actualizar el valor de un pasivo financiero, ésta debería ser su naturaleza, tesis que finalmente ha prosperado en la redacción de la Norma.

El Fondo de Reembolso o Actualización es una reserva especial regulada en algunas leyes autonómicas de cooperativas que se constituye para permitir la actualización de las aportaciones al capital social que se restituyan a los socios y asociados salientes con el fin exclusivo de corregir los efectos de la inflación, y al que se destinan determinados porcentajes establecidos de los beneficios disponibles. Este Fondo se nutre de los excedentes de la cooperativa por decisión de la Asamblea General (fondo de reembolso) y, en su caso, de las reservas de revalorización como consecuencia de una actualización de balances (fondo de actualización).

De forma similar a lo que ocurre con el Fondo de Reserva Obligatorio, la calificación contable del Fondo de Reembolso o Actualización, como fondos propios o como pasivo financiero, dependerá de si es o no exigible. En cuanto a su dotación, también deberá diferenciarse la parte del Fondo que se incrementa con cargo a la reserva de revalorización y la que se dota como aplicación del resultado, del supuesto en que el fondo es exigible y la dotación obligatoria, en cuyo caso se contabilizará con cargo a un gasto financiero.

Por último, para ambos fondos, la valoración posterior de la parte que se haya calificado como pasivo financiero, en la medida en que su dotación se efectúa sobre la base de magnitudes previstas en la ley, se efectuará por su valor de reembolso o nominal, es decir, por el importe que la cooperativa está obligada a desembolsar.

14. La Norma quinta se destina a la regulación de los aspectos contables de los fondos subordinados con vencimiento en la liquidación de la cooperativa. Estos fondos constituyen otra fuente de financiación de este tipo de sociedades a raíz de la emisión de participaciones especiales a favor de socios o terceros. Estas participaciones, de acuerdo con lo previsto en la legislación de cooperativas, tienen carácter subordinado y se considerarán como capital social cuando su vencimiento no tenga lugar hasta la liquidación de la cooperativa.

La calificación contable de estos fondos, como fondos propios o como pasivo financiero, fue ampliamente debatida en el seno del grupo de trabajo. La opinión mayoritaria era que debían considerarse fondos propios, siempre que no incorporasen una obligación, directa ni indirecta, de entregar efectivo u otro activo financiero. A tal efecto, en sintonía con el criterio recogido en

la NIC 32, el grupo concluyó que la cláusula de liquidación contingente que solo se aplicaría en caso de liquidación de la cooperativa no debería considerarse para realizar dicha calificación, porque en caso contrario la solución no sería coherente con el principio de empresa en funcionamiento.

Adicionalmente, estos fondos subordinados con vencimiento en la liquidación tienen dos características que les aproxima desde un punto de vista económico al capital social contabilizado como fondos propios: la función de financiación permanente (no exigible) y el lugar subordinado que ocupan en la prelación de cobro.

15. Por su parte, el Fondo de Educación, Formación y Promoción, específico de las sociedades cooperativas, se regula en la Norma sexta.

Con carácter general, la dotación al Fondo de Educación, Formación y Promoción se efectúa en función del resultado positivo de la cooperativa en el ejercicio, así como mediante las subvenciones, donaciones y ayudas concedidas a la cooperativa, y las sanciones impuestas a los socios que, de acuerdo con la normativa sobre cooperativas, se vinculen al citado Fondo.

A raíz de la entrada en vigor del Plan General de Contabilidad, este Fondo se califica como pasivo, y así se recogió en la Consulta número 3 publicada en el «Boletín del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas» número 76.

En relación con el Fondo de Educación, Formación y Promoción se han suscitado ciertas cuestiones. En primer lugar, considerando que su dotación (importe) viene impuesta por la correspondiente ley sustantiva, la indeterminación asociada a este pasivo viene dada por la incertidumbre sobre el plazo de cancelación. Por ello, en principio, su tratamiento contable debería asimilarse al previsto en la norma de registro y valoración (NRV) 15.^a «Provisiones y contingencias» del Plan General de Contabilidad y, en consecuencia, reconocerse por el valor actual de la mejor estimación posible para cancelar la obligación.

No obstante, considerando que la ley sustantiva también exige que este Fondo se materialice en activos afectos al cumplimiento de los fines que justifican su dotación, sin que el factor temporal del dinero parezca estar presente en dicha regulación, parece oportuno que la dotación al Fondo se siga realizando en términos nominales en función del importe determinado a nivel legal.

En segundo lugar, en sintonía con la calificación de provisión, parece razonable que la dotación del Fondo se incluya en una partida específica dentro del margen de la explotación, en lugar de en una agrupación inmediatamente después del resultado del ejercicio, como prevén las Normas sobre aspectos contables de las sociedades cooperativas que ahora se derogan. Asimismo, y a efectos de facilitar la información que se exige en la memoria, se precisa que, cuando la aplicación del Fondo se realice empleando la estructura interna de la cooperativa, los gastos en los que incurra la misma al realizar las actividades correspondientes se registrarán y figurarán en la cuenta de pérdidas y ganancias de acuerdo con su naturaleza y, simultáneamente, se dará de baja la cuenta representativa del Fondo con abono a un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias, figurando dicho ingreso en la partida «Trabajos realizados por la cooperativa con la estructura interna», sin perjuicio de que a nivel de cuenta se diferencie la naturaleza del ingreso.

16. La Norma séptima prevé que, a efectos de la determinación del resultado del ejercicio y la elaboración de la cuenta de pérdidas y ganancias de las sociedades cooperativas, se aplicarán

los principios y normas obligatorios contenidos en el Plan General de Contabilidad o en el Plan General de Contabilidad de PYMES, sin perjuicio de las reglas específicas recogidas en las presentes Normas.

Las Normas octava a décima recogen reglas específicas para el registro de determinados ingresos y gastos de las sociedades cooperativas.

Tal y como ya se ha apuntado, la cooperativa es la unión de personas físicas o jurídicas cuyo objeto es realizar actividades de interés común entre todos los socios, siendo ellos mismos parte del proceso económico, lo cual implicará que el socio pueda ser considerado como suministrador de bienes o servicios o como cliente, interviniendo por tanto de manera decisiva en la configuración del excedente de la entidad.

Las Normas octava, sobre adquisiciones de bienes a los socios, y novena, sobre adquisiciones de servicios de trabajo a los socios y trabajadores, prevén un tratamiento contable específico para los supuestos en que el socio interviene como suministrador de bienes, como es el caso de las cooperativas agrarias y de otras cooperativas, que actúan en el ámbito de la comercialización de los productos de los socios o del aprovisionamiento, o como suministrador de servicios, como es el caso de las cooperativas de trabajo asociado.

En el caso de la adquisición de bienes a los socios, el objetivo principal del socio es dar salida a las mercancías que él mismo va a producir, consiguiendo ventajas diferenciales respecto a otro tipo de sociedades como son la concentración de la oferta, la seguridad de dar salida a su producción, los menores costes de manipulación y transformación o la homogeneidad en la producción. Por ende, el objetivo fundamental de la cooperativa es ofrecer el mejor servicio al mejor precio para los socios, trasladando al socio parte de las economías obtenidas y descontando, por supuesto, todos los costes necesarios para la comercialización del producto a terceros.

En los casos en los que la cooperativa adquiere bienes a los socios, lo hace a resultados de la liquidación, es decir, al precio de venta a terceros, una vez deducidos los gastos necesarios para realizar la venta y, en su caso, los necesarios para transformar los bienes adquiridos (valor neto realizable).

Ello justifica que la Norma octava incluya un tratamiento especial en la valoración de las adquisiciones de bienes a los socios para la gestión cooperativa, especialmente en aquellos casos en que el precio de adquisición se fije en función de circunstancias futuras y, de forma particular, cuando las leyes de cooperativas de las distintas comunidades autónomas impongan un límite a dicho precio, o cuando se pacte que el precio de adquisición no pueda superar el valor neto realizable u otro valor.

Para el registro contable de estos bienes o servicios se parte de un precio de adquisición estimado que, en la medida en que supere el precio pagado o comprometido a pagar en firme, tendrá como contrapartida una cuenta acreedora con socios pendiente de liquidación, creada a estos efectos en el subgrupo 40. El precio de adquisición será estimado de nuevo al cierre de cada uno de los ejercicios que medien entre las fechas de adquisición y de liquidación, así como cuando se elaboren estados financieros intermedios, teniendo en cuenta la mejor estimación posible en cada momento. Finalmente, cuando se liquide la operación, se ajustarán los excesos o defectos del precio de adquisición estimado sobre los límites impuestos, en su caso, por la ley o por acuerdos entre las partes.

A efectos del registro anterior, las presentes Normas han creado cuentas específicas en los grupos 3, 4 y 6 del Plan General de Contabilidad. La incorporación a la cuenta de pérdidas y ganancias de las cuentas del grupo 6 se efectúa en la partida «Adquisiciones a los socios».

17. Del mismo modo, para cuando el socio interviene como cliente de la cooperativa, la Norma décima contempla el tratamiento contable de los ingresos consecuencia de la entrega de bienes o de la prestación de servicios cooperativizados, que se entienden realizados en términos de compensación de costes. Los ingresos se registran en la cuenta abierta al efecto en el grupo 7 incluido en la cuarta y quinta parte del Plan.

La incorporación a la cuenta de pérdidas y ganancias de las cuentas del grupo 7 se efectúa mediante un desglose con la denominación «Ingresos por operaciones con socios», que forma parte de la partida de «Otros ingresos de explotación», salvo en los casos en que la actividad con los socios se realice en el ámbito de la actividad ordinaria de la cooperativa, en cuyo caso forman parte de la cifra de negocios.

18. Por su parte, la Norma undécima, dedicada a la distribución de resultados, cuenta con dos apartados para reflejar la incidencia en las cuentas anuales de la aplicación de beneficios y pérdidas de las sociedades cooperativas.

El resultado del ejercicio en una sociedad cooperativa se obtiene por la suma algebraica del resultado cooperativo y del extracooperativo. A estos efectos, la normativa sobre cooperativas define como resultados extracooperativos, básicamente, los procedentes de operaciones de la actividad cooperativizada cuando se realiza con terceros no socios, los derivados de actividades económicas o fuentes ajenas a los fines específicos de la cooperativa y los obtenidos de inversiones y participaciones financieras en otras sociedades que no constituyan actividades preparatorias, complementarias o subordinadas a la propia cooperativa, así como determinados resultados derivados de plusvalías obtenidas en la enajenación de ciertos elementos del inmovilizado.

19. Cuando el resultado del ejercicio sea positivo, atendiendo a lo establecido en las distintas leyes de cooperativas, debe procederse a efectuar las deducciones correspondientes en conceptos tales como los resultados negativos de ejercicios anteriores y el gasto por impuesto sobre sociedades, así como a dotar el Fondo de Reserva Obligatorio de acuerdo con los porcentajes y bases de cálculo legales.

Una vez efectuadas las deducciones anteriores el resultado positivo disponible se distribuye atendiendo a las disposiciones de los estatutos o a los acuerdos de la Asamblea General, en forma de retorno cooperativo a los socios, fondos de reserva voluntarios, dotaciones superiores a las legales del Fondo de Reserva Obligatorio y aportaciones de los socios al capital social y a otras partidas de los fondos propios reguladas en leyes autonómicas de cooperativas.

No obstante, cabe precisar que en sintonía con el tratamiento contable descrito para la remuneración al capital social, en aquellos supuestos en que el retorno venga predeterminado por los estatutos y, en consecuencia, no sea opcional, la cooperativa deberá reconocer un pasivo al cierre del ejercicio y el correspondiente gasto financiero.

A efectos del registro contable de las deudas con socios procedentes del retorno cooperativo, de la remuneración discrecional y, en su caso, de los intereses devengados por dichos retornos, tal y como regulan determinadas legislaciones, se han creado cuentas en los subgrupos 52 «Deudas a corto plazo por préstamos recibidos y otros conceptos» y 17 «Deudas a largo plazo

por préstamos recibidos y otros conceptos». Cuando el pago del retorno cooperativo sea a largo plazo y devengue intereses por aplazamiento el pasivo se valorará por su coste amortizado.

En este ámbito cabe señalar que, en el supuesto de que se aprueben en Asamblea dotaciones a los fondos y reservas específicos de la cooperativa distintos de los estimados al formular las cuentas anuales, se deberá actuar conforme a lo previsto en la norma de registro y valoración 22.^a para la subsanación de errores, por lo que las dotaciones definitivas se aplicarán de forma retroactiva, no afectando a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio siguiente al de las cuentas formuladas.

20. Cuando el resultado del ejercicio sea negativo, en el ejercicio siguiente se traspasará a la partida de resultados negativos de ejercicios anteriores y se compensará, de conformidad con lo establecido en las leyes de cooperativas, con cargo a reservas voluntarias o al Fondo de Reserva Obligatorio -que puede incluso llegar a ser negativo en los casos en que la normativa de la comunidad autónoma lo permita-, o se imputará a los socios. En particular, se imputará a resultados negativos de ejercicios anteriores cuando los estatutos de la cooperativa así prevean, sin que en estos casos proceda el reconocimiento de un crédito por retornos cooperativos a compensar.

El importe de los resultados negativos imputado a los socios o a clases de socios, con carácter general, puede satisfacerse por medio de aportaciones directas, compensaciones de pasivos, reducciones de capital y, en su caso, con cargo a retornos cooperativos futuros.

El registro contable de los retornos cooperativos futuros se efectúa en cuentas abiertas en los subgrupos 25 ó 54 del Plan General de Contabilidad, dependiendo de su vencimiento, que se cargan con abono a la cuenta 118. «Aportaciones de socios o propietarios» y que se reflejan en el activo del balance en la partida «Crédito por retornos cooperativos a compensar».

21. Por último, la Norma decimotercera detalla la información adicional que las cooperativas deben incorporar a los modelos normal y abreviado de la memoria de las cuentas anuales. El objetivo de la memoria es completar, ampliar y comentar la información contenida en el balance y en la cuenta de pérdidas y ganancias, de forma que se ha optado por añadir a la información solicitada en los modelos de memoria establecidos en el Plan General de Contabilidad y en el modelo del Plan General de Contabilidad de PYMES otra información que se ha considerado necesaria para la comprensión de las cuentas anuales presentadas por las sociedades cooperativas, con el fin de que aquéllas reflejen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la sociedad cooperativa.

Con esta finalidad se ha ampliado el número de apartados de los modelos normal y abreviado de memoria para incluir información sobre la separación de las partidas de la cuenta de pérdidas y ganancias para la determinación de los distintos resultados y sobre la separación por secciones, así como para informar del Fondo de Educación, Formación y Promoción y sobre las operaciones con socios. Asimismo, se ha dado nueva redacción al apartado de aplicación de los resultados, que ha pasado a denominarse intereses de capital y distribución de resultados, y al de fondos propios, incluyendo este último como un nuevo apartado en el modelo abreviado en sustitución del apartado relativo al capital social.

Mediante esta Norma dedicada a proporcionar información específica sobre cooperativas en los modelos de memoria se han tratado de atender los requerimientos de la Ley Estatal y de todas las leyes autonómicas de cooperativas, por lo que dependiendo del área geográfica en que cada cooperativa desarrolla principalmente su actividad cooperativizada, pueden surgir casos

en que la información solicitada con carácter general no sea significativa y por tanto no sea necesario cumplimentar los puntos correspondientes.

Como anexos I y II a estas Normas sobre aspectos contables de las sociedades cooperativas se presentan, respectivamente en sus modelos normal y abreviado, el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias y el estado de cambios en el patrimonio neto, así como, en el anexo I, dentro de los modelos normales de cuentas anuales, el estado de flujos de efectivo. Estos estados componen, junto a la memoria, las cuentas anuales de las sociedades cooperativas.

NORMAS

Primera. Patrimonio neto.

1. Concepto.

El patrimonio neto de una sociedad cooperativa constituye la parte residual de los activos, una vez deducidos todos sus pasivos. Incluye las aportaciones realizadas por sus socios o partícipes que no tengan la consideración de pasivos, así como los resultados acumulados u otras variaciones que le afecten.

2. Partidas que integran los fondos propios.

Dentro de los fondos propios se pueden distinguir:

1. El capital social, en los términos previstos en la Norma Segunda.

2. Las reservas procedentes de beneficios generados en ejercicios anteriores o aportadas por los propios socios; entre otras, las reservas voluntarias, el Fondo de Reserva Obligatorio no reintegrable o las reservas especiales como la Reserva derivada de revalorizaciones legales del activo.

3. Otras partidas, como son:

a) Con signo positivo: El resultado positivo de la cooperativa, las aportaciones de socios para compensación de pérdidas, el remanente, otros instrumentos de patrimonio neto emitidos por la sociedad cooperativa y los fondos subordinados a que se refiere la Norma Quinta.

b) Con signo negativo: El resultado negativo de la cooperativa, el «retorno discrecional a cuenta», la remuneración discrecional a cuenta, los resultados negativos de ejercicios anteriores y, en su caso, las participaciones propias adquiridas.

Segunda. Capital social.

1.1. Concepto, calificación y valoración del capital social cooperativo.

1.1.1. Concepto.

El capital social de una sociedad cooperativa, tal y como aparece definido en la ley, está constituido por las aportaciones, obligatorias y voluntarias, efectuadas con ese fin, tanto de carácter dinerario como no dinerario, ya sea en el momento de su constitución o en otro posterior, bien por la incorporación de nuevos socios o bien como consecuencia de posteriores acuerdos de aumento de capital o aportaciones voluntarias, y se corresponde con el capital suscrito de acuerdo con la ley.

1.1.2. Calificación.

El capital social de las cooperativas se calificará como patrimonio neto, en particular, como fondos propios, como un instrumento financiero compuesto, o como pasivo, en función de las características de las aportaciones de los socios o partícipes.

1.1.2.1. Fondos propios.

Tendrán la consideración de fondos propios las aportaciones al capital social cuyo reembolso en caso de baja pueda ser rehusado incondicionalmente por el Consejo Rector o la Asamblea General, según establezcan la ley aplicable y los estatutos sociales de la cooperativa, siempre que no obliguen a la sociedad cooperativa a pagar una remuneración obligatoria al socio o partícipe y el retorno sea discrecional.

En particular, las aportaciones anteriores se clasifican como fondos propios a pesar de que los estatutos sociales prevean:

- a) Que las aportaciones obligatorias iniciales de las nuevas personas socias deban efectuarse mediante la adquisición de las aportaciones cuyo reembolso hubiese sido rehusado por la cooperativa.
- b) Limitaciones sobre la distribución del resultado en tanto en cuanto existan aportaciones cuyo reembolso ha sido rehusado.
- c) Que cuando en un ejercicio el importe de la devolución de las aportaciones supere un determinado porcentaje del capital social, los nuevos reembolsos estarán condicionados al acuerdo favorable del Consejo Rector o de la Asamblea General. En estos casos, se calificará como fondos propios el importe del capital social que supere el citado porcentaje.

También tendrá la calificación de fondos propios (patrimonio neto), el derecho del socio al retorno cooperativo en función de la actividad cooperativizada y el derecho a la remuneración al capital social, siempre que tengan naturaleza discrecional.

1.1.2.2. Instrumentos financieros compuestos.

Las aportaciones al capital social tendrán la consideración de instrumentos financieros compuestos, en la medida en que incluyan, al menos, un componente de patrimonio neto y un componente de pasivo financiero, de acuerdo con lo previsto en la presente Norma, en la norma de registro y valoración 9.^a Instrumentos financieros del Plan General de Contabilidad y en la norma de registro y valoración 9.^a Pasivos financieros del PGC-PYMES.

En particular, se considerará que incluyen un componente de pasivo financiero las aportaciones de los socios con derecho de reembolso en el caso de baja y las que tienen asociada una remuneración o retorno obligatorio.

1.1.2.3. Pasivos financieros.

En los supuestos no previstos en los apartados anteriores, las aportaciones al capital social se calificarán como pasivos financieros.

1.1.3. Valoración.

1.1.3.1. Fondos propios.

El capital social que tenga la consideración de fondos propios se valorará por el importe de las aportaciones suscritas, minorado en la parte del capital no exigido.

Los gastos de emisión que le sean directamente atribuibles se reconocerán minorando las

reservas de la sociedad.

1.1.3.2. Instrumentos financieros compuestos.

Cuando la sociedad cooperativa emita instrumentos financieros compuestos reconocerá, valorará y presentará el instrumento en su conjunto como un pasivo financiero, de acuerdo con lo dispuesto en el siguiente apartado, sin perjuicio del tratamiento contable que corresponda otorgar, en su caso, a la remuneración o retorno discrecional.

1.1.3.3. Pasivos financieros.

El capital social que deba contabilizarse como un pasivo financiero se incluirá en la categoría de «Débitos y partidas a pagar», en los términos previstos en la norma de registro y valoración 9.^a Instrumentos financieros del Plan General de Contabilidad, o en la categoría «Pasivos financieros a coste amortizado» regulada en la norma de registro y valoración 9.^a Pasivos financieros del PGC-PYMES.

La valoración inicial del pasivo será el importe de las aportaciones suscritas, minorado en la parte del capital no exigido. Los gastos de emisión que le sean directamente atribuibles se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias cuando se incurra en ellos, salvo que pueda realizarse una imputación fiable de acuerdo con un criterio financiero, en cuyo caso se seguirá este criterio.

Su valoración posterior será al coste incrementado en los intereses que se vayan devengando.

1.1.4. Cuentas anuales.

El capital social que tenga la consideración de fondos propios lucirá en el epígrafe «Capital» de la subagrupación «Fondos propios» del patrimonio neto del balance, en las partidas «Capital cooperativo suscrito» y «Capital cooperativo no exigido», figurando esta última con signo negativo y reflejando los desembolsos no exigidos a los socios. Cuando el colaborador no tenga la condición de socio, la aportación efectuada se registrará de acuerdo con su naturaleza.

Las aportaciones de los socios con derecho de reembolso en caso de baja, retorno o remuneración obligatoria se presentarán en un epígrafe del pasivo no corriente o corriente del balance, dependiendo de su vencimiento, denominado «Deudas con características especiales a largo plazo» y «Deudas con características especiales a corto plazo», en una partida creada al efecto con la denominación de «Capital reembolsable exigible». En la memoria se detallarán las características de estas emisiones.

1.1.5. Cuentas a emplear.

A efectos del registro contable de las aportaciones al capital social que tengan la consideración de fondos propios, la cuenta 100 «Capital social» incluida en la cuarta y quinta parte del Plan General de Contabilidad y del PGC-PYMES presentará el siguiente desarrollo:

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».

Las definiciones y movimientos de estas cuentas serán los siguientes:

1000/1001/1002/10020/10021. «Capital social cooperativo».

Capital suscrito en las sociedades cooperativas, salvo que atendiendo a las características económicas de la operación deba contabilizarse como pasivo financiero.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará por el capital inicial y las sucesivas ampliaciones, incluyendo la capitalización obligatoria de ciertos importes.
- b) Se cargará 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.

A efectos del registro contable de las aportaciones al capital social que se contabilicen como pasivo financiero a largo plazo, podrán emplearse las siguientes cuentas:

150. «Acciones o participaciones a largo plazo consideradas como pasivos financieros» incluida en la cuarta y quinta parte del Plan General de Contabilidad y del PGC-PYMES, podrá emplearse con el siguiente desarrollo:

1500. «Capital social cooperativo a largo plazo considerado pasivo financiero: aportaciones obligatorias».

1501. «Capital social cooperativo a largo plazo considerado pasivo financiero: aportaciones voluntarias».

1502. «Capital social cooperativo a largo plazo considerado pasivo financiero: socios colaboradores y asociados o adheridos».

15020. «Socios colaboradores».

15021. «Asociados o adheridos».

1500/1502/15020/15021. «Capital social cooperativo con características de deuda a largo plazo».

Capital social cooperativo suscrito que, atendiendo bien al derecho del cooperativista a exigir su reembolso o bien a su retribución, deba contabilizarse como pasivo financiero.

Figurarán en el pasivo no corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará 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.
- b) Se cargará 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 empleará el siguiente desglose de las cuentas 153 y 558 para reflejar los desembolsos pendientes del capital monetario:

1530. «Desembolsos no exigidos por Capital social cooperativo considerado como pasivo financiero».

Capital social cooperativo considerado como pasivo financiero, suscrito no exigido.

Figurará en el pasivo no corriente del balance con signo negativo, minorando partida «Capital cooperativo con características de deuda».

El movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por el valor nominal no desembolsado, con abono, generalmente, a las cuentas 195 ó 197.

b) Se abonará por los desembolsos exigidos, con cargo a la cuenta 55850.

55850. «Desembolsos exigidos sobre Capital social cooperativo considerado como pasivo financiero».

Importe correspondiente a Capital social cooperativo contabilizado como pasivo financiero, pendiente de desembolso, cuyo importe ha sido exigido a los suscriptores.

Se desglosarán adicionalmente con el debido desarrollo en cuentas de seis cifras, los desembolsos pendientes en mora.

Figurará en el pasivo no corriente del balance, con signo negativo, minorando el epígrafe «Capital cooperativo con características de deuda».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por los desembolsos exigidos, con abono a la cuenta 153.

b) Se abonará en la medida en que dichos desembolsos se vayan efectuando, con cargo a las cuentas del subgrupo 57.

A efectos del registro contable de las distintas aportaciones al capital social contabilizado como pasivo financiero a corto plazo, dentro del subgrupo 50. «Empréstitos, deudas con características especiales y otras emisiones análogas a corto plazo», la cuenta 502. «Acciones o participaciones a corto plazo consideradas como pasivos financieros» incluida en la cuarta y quinta parte del Plan General de Contabilidad y del PGC-PYMES, se desglosará incluyendo la siguiente cuenta:

5020. «Capital social cooperativo con características de deuda a corto plazo».

Capital social cooperativo suscrito que, atendiendo bien al derecho del cooperativista a exigir su reembolso o bien una retribución, deba contabilizarse como pasivo financiero.

Figurará en el pasivo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el capital inicial y las sucesivas ampliaciones, incluyendo la capitalización obligatoria de ciertos importes, con cargo, generalmente, a cuentas de tesorería, resultados o reservas.

b) Se cargará por la cancelación o reducciones del mismo y a la extinción de la sociedad, una vez transcurrido el periodo de liquidación.

1.2. Remuneración de las aportaciones al capital social.

1.2.1. Concepto.

La remuneración de las aportaciones, obligatorias y voluntarias, al capital social y, en su caso, la de otras partidas de los fondos propios, es la establecida en los estatutos de la sociedad cooperativa o en el acuerdo de admisión adoptado por el órgano competente, de conformidad

con lo dispuesto por la ley.

Cuando las aportaciones se hayan calificado como fondos propios, la remuneración que pueda acordarse por la sociedad cooperativa se considerará una distribución de resultados y, por lo tanto, supondrá una minoración directa del patrimonio neto.

Cuando las aportaciones se contabilicen como un pasivo financiero, la remuneración se reconocerá aplicando los siguientes criterios:

- a) Si la remuneración es obligatoria, motivará el registro de un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 1.1.3.3.
- b) Si la remuneración es discrecional, se contabilizará como una distribución de resultados en la fecha en que la Asamblea General adopte el acuerdo de distribución en la medida que retribuye un componente de patrimonio neto.

1.2.2. Cuentas anuales.

Se observarán las siguientes reglas:

- a) Cuenta de pérdidas y ganancias: La remuneración de las aportaciones al capital social y otros instrumentos de patrimonio neto que deban mostrarse en la cuenta de pérdidas y ganancias lucirá en la partida 14. Gastos financieros, bajo la siguiente denominación: «Intereses y retorno obligatorio de las aportaciones al capital social y de otros fondos».
- b) Balance: La remuneración de las aportaciones al capital social calificadas como fondos propios y la remuneración discrecional al capital con características de deuda se contabilizará como una aplicación del excedente o un reparto de reservas, registrándose la baja de estos epígrafes por el importe acordado.

1.2.3. Cuentas a emplear.

En la cuenta 664 «Gastos por dividendos de acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros» incluida en la cuarta y quinta parte del Plan General de Contabilidad y del PGC-PYMES, se crea la cuenta:

6647. «Intereses y retorno obligatorio de las aportaciones al capital cooperativo y de otros fondos calificados con características de deuda».

Importe de los intereses y del retorno no discrecional devengado durante el ejercicio.

Se cargará por el importe de los intereses o del retorno devengado con abono, generalmente, a la cuenta 507.

En la cuenta 507 «Dividendos de acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros» incluida en la cuarta y quinta parte del Plan General de Contabilidad y del PGC-PYMES, se abrirá el correspondiente desglose para contabilizar los intereses y el retorno no discrecional pendiente de pago.

1.3. Reducciones de capital social.

1.3.1. Concepto.

La reducción del capital social cooperativo se corresponde con la disminución de dicho concepto como consecuencia del reembolso de las aportaciones de 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 ley.

1.3.2. Reducción de capital por baja de socios.

Las reducciones del capital social cooperativo que tengan 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 de la cooperativa por el que se formaliza dicho reembolso, el cambio de naturaleza de la partida, de forma que se calificará como deuda por el importe del valor acreditado de las aportaciones al capital social en la fecha en la que se produzca.

Si como consecuencia de la reducción de capital se reembolsase algún otro importe correspondiente a otras partidas de fondos propios, se calificará en los mismos términos que los señalados anteriormente.

Esta operación requiere que el importe a reembolsar de las aportaciones al socio que cause baja se registre en la partida «Deudas con socios», creada al efecto, dentro del epígrafe «Deudas con empresas del grupo, asociadas y socios», del pasivo no corriente o corriente del balance, dependiendo del vencimiento; en cualquier caso, se tendrá en cuenta el efecto financiero derivado de la operación.

Si el capital social se ha contabilizado como pasivo financiero, las reducciones se consideran devoluciones del importe acordado por la cooperativa recogido en el pasivo del balance, como una devolución o reembolso, considerando los intereses devengados hasta ese momento. Su importe se contabilizará, una vez hecho efectivo, minorando la partida que refleje el pasivo financiero.

1.3.3. Deducciones a efectuar en los importes a reembolsar al socio.

Cuando se produzcan deducciones sobre el valor acreditado de las aportaciones derivadas de la existencia de pérdidas imputadas e imputables y de bajas no justificadas que originen un resultado para la sociedad cooperativa, éste se reconocerá en las partidas de reservas que correspondan de acuerdo con lo dispuesto por la ley, siempre que las aportaciones se califiquen como fondos propios.

Si las aportaciones se contabilizan como un pasivo financiero, las deducciones que traigan causa de pérdidas imputadas e imputables, también se contabilizarán en las reservas, pero aquéllas que procedan 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.

A los citados efectos, las pérdidas no específicamente determinadas en contabilidad en el momento en que se produce la baja, pero que se tendrán en cuenta en el balance de cierre que servirá de base para el cálculo del importe definitivo a reembolsar al socio de acuerdo con la ley, se considerarán pérdidas imputables.

1.3.4. Cuentas a emplear.

A efectos del registro contable de las operaciones de reducción de capital se podrán utilizar las cuentas de capital a que se refiere el apartado 1.1.5 anterior, con abono a una cuenta que se adecue a la operación efectuada, es decir, reservas o deudas. En particular, cuando se proceda a reembolsar a los socios las aportaciones efectuadas, así como los intereses que pudieran resultar exigibles, se podrá utilizar, 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» incluidos en la cuarta y quinta parte del Plan General de Contabilidad y del PGC-PYMES, las cuentas creadas al efecto con la siguiente denominación 1710 «Deudas a largo plazo por reembolso de aportaciones a los socios» y 5210 «Deudas a corto plazo por reembolso de aportaciones a los socios»; cuya definición y movimiento son:

1710. «Deudas a largo plazo por reembolso de aportaciones a los socios».

Deudas contraídas por la sociedad cooperativa como consecuencia del reembolso de las aportaciones a los socios que causen baja en los términos previstos en la ley.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a1) Por el importe del reembolso a largo plazo de las aportaciones a los socios que causen baja, así como por los eventuales intereses que pudieran resultar exigibles en el momento en que adquiera firmeza el acuerdo de la cooperativa por el que se formaliza la baja del socio.

a2) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargará:

b.1) Por el traspaso al corto plazo con abono a la cuenta 5210.

b.2) Por el reintegro anticipado, total o parcial, con abono a cuentas del subgrupo 57.

5210. «Deudas a corto plazo por reembolso de aportaciones a los socios».

Deudas a corto plazo contraídas por la sociedad cooperativa como consecuencia del reembolso de las aportaciones a los socios que causen baja en los términos previstos en la ley.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a.1) Por el importe del reembolso a corto plazo de las aportaciones a los socios que causen baja, así como por los eventuales intereses que pudieran resultar exigibles en el momento en que adquiera firmeza el acuerdo de la cooperativa por el que se formaliza la baja del socio.

a.2) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargará cuando se produzca el pago con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

Tercera. Otras aportaciones de los socios no reintegrables.

1. Aportaciones o cuotas no reintegrables.

El importe exigido por la sociedad cooperativa a sus socios en concepto de aportaciones o cuotas no reintegrables, ya sean de carácter dinerario o no dinerario, se calificará como fondos propios cuando no constituya la contraprestación o retribución de los bienes o servicios prestados por la cooperativa a sus socios que se regulan en la Norma Décima, distinguiendo:

a) «Cuotas de ingreso» de nuevos socios, en los términos legalmente establecidos.

b) Aportaciones o cuotas que se exijan con la finalidad de compensar total o parcialmente pérdidas de la sociedad cooperativa.

c) Aportaciones o cuotas destinadas directamente a incrementar los fondos de reserva de la

cooperativa.

Cuando los importes exigidos a los socios constituyan la contraprestación efectuada por los socios a cambio de la entrega de bienes o prestación de servicios cooperativizados se calificarán como ingresos cuando se devenguen, compensando el coste de aquellos de acuerdo con lo dispuesto en la Norma Décima.

2. Cuentas anuales.

Las aportaciones a que se ha hecho mención se recogerán en las cuentas anuales en la subagrupación «Fondos propios» del patrimonio neto del balance de acuerdo con lo siguiente:

- a) Las «cuotas de ingreso» de nuevos socios a que se refiere la letra a) del apartado 1 anterior deberán figurar formando parte de la partida «Fondo de Reserva Obligatorio» contenida en el epígrafe «Reservas» del patrimonio neto del balance, según se indica en la Norma Cuarta, salvo que dicho Fondo tuviera la calificación de reintegrable, en cuyo caso se contabilizarán como un pasivo.
- b) Las aportaciones o cuotas a que se refiere la letra b) del apartado 1 anterior figurarán en el epígrafe «Otras aportaciones de socios».
- c) Las aportaciones o cuotas a que se refiere la letra c) del apartado 1 anterior se recogerán en la partida correspondiente del epígrafe «Reservas», de acuerdo con lo que al respecto haya acordado la sociedad cooperativa.

3. Cuentas a emplear.

El registro contable de las operaciones con el «Fondo de Reserva Obligatorio» se podrá realizar empleando la cuenta 112 «Fondo de Reserva Obligatorio» contenida en la Norma Cuarta. Por otra parte, la cuenta 118 «Aportaciones de socios o propietarios» contenida en la cuarta y quinta parte del Plan General de Contabilidad y del PGC-PYMES se podrá desglosar en una cuenta de cuatro cifras con la denominación «1181. Aportaciones de socios en cooperativas» para efectuar el registro de las operaciones a que se refiere la letra b) del apartado 2 anterior, cuya definición y desglose es el siguiente:

1181. «Aportaciones de socios en cooperativas».

Elementos patrimoniales entregados por los socios o propietarios de la empresa cuando actúen como tales, es decir, siempre que no constituyan contraprestación por la entrega de bienes o la prestación de servicios realizados por la empresa, ni tengan la naturaleza de pasivo. En particular, incluye las cantidades entregadas por los socios o propietarios para compensación de pérdidas.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 o a las cuentas representativas de los bienes no dinerarios aportados.
- b) Se cargará:
 - b.1) Generalmente, con abono a la cuenta 121.
 - b.2) Por la disposición que de la aportación pueda realizarse.

Cuarta. Fondos de reserva específicos de las sociedades cooperativas.

1.1. Fondo de Reserva Obligatorio.

1.1.1. Concepto.

El «Fondo de Reserva Obligatorio» constituye un fondo que se destina a la consolidación, desarrollo y garantía de la sociedad cooperativa, por lo que se identifica con una partida de los fondos propios, calificándose como una reserva legal.

Si el «Fondo de Reserva Obligatorio» es parcialmente repartible y reúne la definición de pasivo financiero tendrá tal calificación en la parte que corresponda.

1.1.2. Dotación.

Se dotará mediante la aplicación del resultado de la cooperativa cuando el Fondo no sea exigible o cuando siendo exigible su dotación no sea obligatoria, y se dotará como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias cuando el Fondo sea exigible y, además, la dotación sea obligatoria, con los límites establecidos en la ley. Si la ley así lo establece también se nutrirá con el importe que corresponda de la revalorización de balances, observando el cumplimiento de las obligaciones que se deriven de la correspondiente ley de actualización.

Cuando la sociedad muestre un resultado negativo y la ley cooperativa obligue a dotar el Fondo, por ejemplo, ante la existencia de resultados extracooperativos positivos y cooperativos negativos, la dotación se realizará con cargo al resultado extracooperativo.

Sin perjuicio de lo indicado, se consideran dotaciones a esta reserva los importes de las deducciones que pudieran establecerse sobre las aportaciones obligatorias al capital social derivados de la baja de socios y los importes de las cuotas de ingreso de socios de acuerdo con lo indicado en las Normas Segunda y Tercera.

Igualmente, la parte del resultado cooperativo correspondiente a acuerdos intercooperativos deberá destinarse al «Fondo de Reserva Obligatorio» si así lo establece la ley, de acuerdo con lo siguiente:

Si es positivo, incrementará dicha reserva hasta el límite del beneficio disponible; si éste no fuera suficiente y la ley obligara a su dotación, se aplicarán reservas voluntarias.

Si fuera negativo, por dicho importe se reducirá el «Fondo de Reserva Obligatorio» afectando, en el caso de que no existiera importe suficiente de dicho fondo, a las reservas voluntarias.

Con posterioridad a la dotación inicial, el «Fondo de Reserva Obligatorio» que deba calificarse como un pasivo financiero se medirá por su valor de reembolso.

1.1.3. Cuentas anuales.

El «Fondo de Reserva Obligatorio» figurará generalmente en el patrimonio neto, en la subagrupación «Fondos propios», dentro del epígrafe «Reservas» en la partida «Fondo de Reserva Obligatorio».

Si el «Fondo de Reserva Obligatorio» se califica 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».

1.1.4. Cuentas a emplear.

A efectos del registro contable del «Fondo de Reserva Obligatorio» calificado como fondos propios 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 Plan General de Contabilidad y del PGC-PYMES. Su definición y movimiento son los siguientes:

112. «Fondo de Reserva Obligatorio».

Esta cuenta registrará el «Fondo de Reserva Obligatorio» calificado como reserva legal.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a.1) Por la aplicación del resultado de la sociedad cooperativa con los criterios establecidos en la ley, con cargo a la cuenta 129.

a.2) 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.

a.3) Por el importe de las cuotas de ingreso de socios que corresponda.

b) Se cargará por la disposición que se haga de esta reserva, en los términos previstos en la ley.

Para el «Fondo de Reserva Obligatorio» repartible que se califique como pasivo financiero, a efectos de su registro contable, 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 Plan General de Contabilidad y del PGC-PYMES, respectivamente, las cuentas 1711 «Acreedores por Fondo de Reserva Obligatorio a largo plazo» y 5211 «Acreedores por Fondo de Reserva Obligatorio a corto plazo», con el siguiente movimiento y definición:

1711. «Acreedores por Fondo de Reserva Obligatorio a largo plazo».

Importe del Fondo de Reserva Obligatorio repartible que tenga la calificación de pasivo financiero.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a.1) 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.

a.2) Por el importe de las cuotas de ingreso de socios que corresponda.

b) 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».

Importe del Fondo de Reserva Obligatorio repartible que tenga la calificación de pasivo financiero.

Su movimiento es el siguiente:

a) 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.

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

1.2. Fondo de Reembolso o Actualización.

1.2.1. Concepto.

El «Fondo de Reembolso o Actualización» constituye una partida generada por la sociedad cooperativa destinada a incrementar el valor de las aportaciones que se restituyan en el futuro, en los términos previstos por la ley.

El «Fondo de Reembolso o Actualización», tendrá la consideración de fondos propios de la sociedad cooperativa siempre que no sea exigible; en caso contrario será un pasivo financiero.

1.2.2. Dotación.

La dotación al «Fondo de Reembolso o Actualización» tendrá el siguiente tratamiento contable:

a) Si la dotación es discrecional o el fondo no es exigible, se reconocerá mediante la aplicación del resultado de la cooperativa, con cargo a la cuenta 129, de acuerdo con lo previsto por la ley.

b) Si la dotación es obligatoria y el fondo es exigible, se registrará como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias en la cuenta 6647.

Si de acuerdo con el Código de Comercio se promulgara una ley que permitiera la revalorización de activos, se generaría, en su caso, una reserva de revalorización; cuando ésta fuera disponible se incorporaría a este fondo la parte que correspondiera o, en su caso, lo que señalara la ley.

Con posterioridad a la dotación inicial, el «Fondo de Reembolso o Actualización» que deba calificarse como un pasivo financiero se medirá por su valor de reembolso.

1.2.3. Cuentas anuales.

Si el «Fondo de Reembolso o Actualización» figura en el patrimonio neto del balance, se mostrará en la subagrupación «Fondos propios», dentro del epígrafe «Reservas», en la partida «Fondo de Reembolso o Actualización».

Si el «Fondo de Reembolso o Actualización» se califica como pasivo financiero, figurará en el pasivo no corriente o corriente del balance, dependiendo de su vencimiento, en el epígrafe «Deudas a largo plazo con empresas de grupo, asociadas y socios» y «Deudas a corto plazo con empresas de grupo, asociadas y socios», en la partida «Fondos especiales calificados como pasivos».

1.2.4. Cuentas a emplear.

A efectos del registro contable, podrán emplearse las siguientes cuentas:

Cuando el fondo se clasifique como patrimonio neto podrá emplearse la Cuenta 1145 «Fondo de Reembolso o Actualización», creada en el subgrupo 11 «Reservas» contenido en la cuarta y quinta parte del Plan General de Contabilidad y del PGC-PYMES. Su definición y movimiento son los siguientes:

1145. «Fondo de Reembolso o Actualización».

11450. «Fondo por incorporación de beneficios».

11451. «Fondo por revalorización de activos».

Reservas constituidas por las sociedades cooperativas con el fin de permitir la revalorización o

actualización de las aportaciones que se restituyan en los términos previstos por la ley.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará con cargo a la cuenta 129 por la aplicación del resultado de la cooperativa, siempre que exista beneficio disponible, o con cargo a la cuenta 111, en el caso de revalorización o actualización de balances, cuando la reserva originada en tales operaciones fuera disponible de acuerdo con lo establecido en la ley.

b) Se cargará, con carácter general, por la disposición que se haga de esta reserva en los términos previstos en la ley.

Cuando el fondo se clasifique 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 Plan General de Contabilidad y del PGC-PYMES, podrán emplearse, respectivamente, 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 el siguiente movimiento y definición:

1712. «Acreedores por Fondo de Reembolso o Actualización a largo plazo».

Pasivos constituidos por las sociedades cooperativas con el fin de permitir la revalorización o actualización de las aportaciones que se restituyan en los términos previstos por la ley.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a.1) Con cargo a la cuenta 129 por la aplicación del resultado de la cooperativa, siempre que la dotación sea discrecional, o con cargo a la cuenta 111, en el caso de revalorización o actualización de balances, cuando la reserva originada en tales operaciones fuera disponible, de acuerdo con lo establecido en la ley.

a.2) Con cargo a la cuenta 6647, siempre que la dotación sea obligatoria.

b) Se cargará:

b.1) Con carácter general, por la disposición que se haga de esta reserva en los términos previstos en la ley.

b.2) Por el traspaso al corto plazo con abono a la cuenta 5212.

5212. «Acreedores por Fondo de Reembolso o Actualización a corto plazo».

Pasivos constituidos por las sociedades cooperativas con el fin de permitir la revalorización o actualización de las aportaciones que se restituyan en los términos previstos por la ley.

a) Se abonará:

a.1) Con cargo a la cuenta 129 por la aplicación del resultado de la cooperativa, siempre que la dotación sea discrecional, o con cargo a la cuenta 111, en el caso de revalorización o actualización de balances, cuando la reserva originada en tales operaciones fuera disponible de acuerdo con lo establecido en la ley.

a.2) Con cargo a la cuenta 6647, siempre que la dotación sea obligatoria.

b) Se cargará, con carácter general, por la disposición que se haga de esta reserva, en los términos previstos en la ley.

1.3. «Fondo de Reserva Voluntario».

1.3.1. Concepto.

El «Fondo de Reserva Voluntario» constituye un fondo que se destina a la consolidación, desarrollo y garantía de la sociedad cooperativa, por lo que se identifica con una partida de los fondos propios, calificándose como una reserva voluntaria.

Si el «Fondo de Reserva Voluntario» es parcialmente repartible y reúne la definición de pasivo financiero, tendrá tal calificación en la parte que corresponda.

1.3.2. Dotación.

Se dotará mediante la aplicación del resultado de la cooperativa siempre que la dotación sea voluntaria y con cargo a un gasto reconocido en la cuenta de pérdidas y ganancias por la parte del Fondo que sea exigible, cuando la dotación sea obligatoria.

Con posterioridad a la dotación inicial, el «Fondo de Reserva Voluntario» que deba calificarse como un pasivo financiero se medirá por su valor de reembolso.

1.3.3. Cuentas anuales.

El «Fondo de Reserva Voluntario» figurará generalmente en el patrimonio neto, en la subagrupación «Fondos propios», dentro del epígrafe «Reservas» en la partida «Fondo de Reserva Voluntario».

Si el «Fondo de Reserva Voluntario» 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».

1.3.4. Cuentas a emplear.

A efectos del registro contable del fondo de reserva voluntario calificado como fondos propios 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 Plan General de Contabilidad y del PGC-PYMES; su definición y movimiento son los siguientes:

113. «Fondo de Reserva Voluntario».

Esta cuenta registrará el «Fondo de Reserva Voluntario» calificado como reserva voluntaria.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará por la aplicación del resultado de la sociedad cooperativa con los criterios establecidos en la ley, con cargo a la cuenta 129.
- b) Se cargará por la disposición que se haga de esta reserva, en los términos previstos en la ley.

Para la parte del «Fondo de Reserva Voluntario» que se califique como pasivo financiero, a efectos de su registro contable, 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 Plan General

de Contabilidad y del PGC-PYMES, respectivamente, las cuentas 1713 «Acreedores por Fondo de Reserva Voluntario a largo plazo» y 5213 «Acreedores por Fondo de Reserva Voluntario a corto plazo», con el siguiente movimiento y definición:

1713. «Acreedores por Fondo de Reserva Voluntario a largo plazo».

Importe del Fondo de Reserva Voluntario repartible que tenga la consideración de pasivo financiero.

Su movimiento es el siguiente:

a) 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 si la dotación es obligatoria.

b) 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 5213.

5213. «Acreedores por Fondo de Reserva Voluntario a corto plazo».

Importe del Fondo de Reserva Voluntario repartible que tenga la consideración de pasivo financiero.

Su movimiento es el siguiente:

a) 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 si la dotación es obligatoria.

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

Quinta. Fondos subordinados con vencimiento en la liquidación de la cooperativa.

1.1. Fondo de participaciones.

1.1.1. Concepto.

Son participaciones emitidas por las cooperativas suscritas por terceros o socios, destinadas a su financiación, cuyo vencimiento no tendrá lugar hasta la aprobación de la liquidación de la cooperativa, que pueden ser reembolsadas discrecionalmente por las cooperativas, y que, a efectos de prelación de créditos, se situarán detrás de todos los acreedores comunes.

Estas participaciones se considerarán fondos propios de la cooperativa siempre que cumplan las siguientes características:

1. Que únicamente exista obligación de reembolso en caso de liquidación de la cooperativa.
2. Que no lleven aparejado el pago de una remuneración obligatoria por parte de la cooperativa.

Cuando las participaciones no cumplan con las condiciones descritas se calificarán como pasivo financiero.

1.1.2. Remuneración.

El tratamiento contable de la remuneración de estas participaciones será el dispuesto en la Norma Segunda, en función de su naturaleza discrecional u obligatoria.

1.1.3. Cuentas anuales.

Las participaciones a que se ha hecho mención en los números anteriores figurarán en un epígrafe creado al efecto, dentro de la subagrupación «Fondos propios» del patrimonio neto del balance, con la denominación «Fondos capitalizados».

Si estos fondos se califican como pasivos financieros, las participaciones 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.

1.1.4. Cuentas a emplear.

A efectos del registro contable, dentro del subgrupo 10 «Capital y fondos capitalizados» contenido en la cuarta y quinta parte del Plan General de Contabilidad 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 y definición:

- 107. «Fondo de participaciones y otros fondos subordinados con vencimiento en la liquidación».
- 1070. «Fondo de participaciones con vencimiento en la liquidación».
- 1071. «Otros fondos subordinados con vencimiento en la liquidación».

Participaciones emitidas o fondos obtenidos por las cooperativas destinados a su financiación, suscritas por terceros o socios, cuyo vencimiento no tenga lugar hasta la aprobación de la liquidación de la cooperativa y que de acuerdo con lo previsto en esta Norma tengan la consideración de fondos propios.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará por el importe de las participaciones suscritas con cargo a cuentas del subgrupo 57.
- b) 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.

Cuando el fondo se clasifique 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 Plan General de Contabilidad 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 y definición:

- 1714. «Acreedores por fondos capitalizados a largo plazo».

Participaciones emitidas o fondos obtenidos por las cooperativas destinados a su financiación, suscritas por terceros o socios, cuyo vencimiento no tenga lugar hasta la aprobación de la liquidación de la cooperativa y que de acuerdo con lo previsto en esta Norma se contabilicen como pasivo financiero.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará, con carácter general, por el importe de las participaciones suscritas con cargo a cuentas del subgrupo 57.
- b) 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».

Participaciones emitidas o fondos obtenidos por las cooperativas destinados a su financiación, suscritas por terceros o socios, cuyo vencimiento no tenga lugar hasta la aprobación de la liquidación de la cooperativa y que de acuerdo con lo previsto en esta Norma se contabilicen como pasivo financiero.

a) Se abonará por el traspaso al corto plazo.

b) Se cargará, con carácter general, en el momento de la liquidación de la cooperativa.

1.2. Otros fondos subordinados.

Concepto. Fondos de financiación obtenidos por las cooperativas cuyo vencimiento no tendrá lugar hasta la aprobación de la liquidación de la cooperativa y que, a efectos de prelación de créditos, se situarán 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 1.1 de esta Norma.

Sexta. Fondo de Educación, Formación y Promoción y otras contribuciones obligatorias similares.

1. Concepto.

El «Fondo de Educación, Formación y Promoción» 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, por lo que su dotación es un gasto para la cooperativa. El registro contable de dicho fondo se corresponde con una partida específica del pasivo del balance creada al efecto para estas sociedades con la siguiente denominación: «Fondo de Educación, Formación y Promoción».

2. Dotación.

De acuerdo con lo anterior, la dotación 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 la ley. La dotación discrecional seguirá el mismo criterio.

En aquellos casos en que la cooperativa perciba subvenciones, donaciones u otras ayudas, o fondos derivados de la imposición de sanciones, vinculables al fondo 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 «Fondo de Educación, Formación y Promoción».

3. Aplicación.

La aplicación de este fondo a su finalidad producirá su baja, registrándose con abono, generalmente, a una cuenta de tesorería.

No obstante, cuando la aplicación del fondo se materialice mediante actividades realizadas por las sociedades a través de su estructura interna o de otras entidades, se emplearán las cuentas necesarias para poder reflejar la información solicitada en la memoria de las cuentas anuales, de forma que se puedan detallar las aplicaciones del fondo efectuadas.

En particular, cuando el fondo se materialice en la adquisición de un activo, desde una perspectiva estrictamente contable la aplicación del Fondo se producirá a medida que se amortice, deteriore o enajene el citado activo.

4. Cuentas anuales.

La dotación y aplicación del fondo se mostrará en las cuentas anuales siguiendo los siguientes criterios:

El «Fondo de Educación, Formación y Promoción» figurará en el pasivo corriente o no corriente del balance, dependiendo de su vencimiento, en una partida creada al efecto con la denominación «Fondo de Educación, Formación y Promoción a largo plazo» o «Fondo de Educación, Formación y Promoción a corto plazo».

En la cuenta de pérdidas y ganancias se abrirá una partida con la denominación «Fondo de Educación, Formación y Promoción» que figurará en el resultado de explotación. En esta partida se mostrará de forma desagregada:

- a) La dotación del ejercicio al Fondo de Educación, Formación y Promoción.
- b) Las subvenciones, donaciones u otras ayudas que se obtengan y las sanciones que se impongan a los socios que se deban imputar al Fondo de Educación, Formación y Promoción. Dicha imputación provocará la dotación simultánea, por igual importe, al Fondo de Educación, Formación y Promoción, de acuerdo con lo señalado anteriormente.

La aplicación del fondo mediante actividades realizadas por la cooperativa a través de su estructura interna se mostrará en la partida 3 «Trabajos realizados por la cooperativa con su estructura interna» de la cuenta de pérdidas y ganancias.

5. Cuentas a emplear.

A efectos del registro contable de las operaciones anteriores se podrán emplear las siguientes cuentas:

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 Plan General de Contabilidad 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, con el siguiente contenido:

148. «Fondo de Educación, Formación y Promoción a largo plazo».

Fondos destinados a cumplir con las obligaciones establecidas en la ley cuya finalidad consista en la realización de actividades de educación y promoción. En esta cuenta se incluirá el importe que esté previsto cancelar o aplicar en el largo plazo.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará por el importe de las dotaciones realizadas con cargo a la cuenta 657.
- b) Se cargará:
 - b.1) Por el traspaso al corto plazo, con abono a la cuenta 5298.
 - b.2) En el momento de la aplicación anticipada de la provisión con abono, con carácter general, a cuentas del subgrupo 57 o a la cuenta 737.

5298. «Fondo de Educación, Formación y Promoción a corto plazo».

Fondos destinados a cumplir con las obligaciones establecidas en la ley cuya finalidad consista en la realización de actividades de educación y promoción. En esta cuenta se incluirá el importe que esté previsto cancelar o aplicar en el corto plazo.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el importe de las dotaciones realizadas con cargo a la cuenta 657.

b) Se cargará en el momento de la aplicación de la provisión con abono, con carácter general, a cuentas del subgrupo 57 o a la cuenta 737.

Dentro del subgrupo 65 «Otros gastos de gestión y específicos de las cooperativas» incluido en la cuarta y quinta parte del Plan General de Contabilidad y del PGC-PYMES, se crea la cuenta 657 «Dotación al Fondo de Educación, Formación y Promoción», cuyo contenido es:

657. «Dotación al Fondo de Educación, Formación y Promoción».

Dotación que se realiza al Fondo de Educación, Formación y Promoción.

Se cargará por el importe de la dotación con abono a la cuenta 148 ó 5298, según proceda.

Dentro del subgrupo 73 «Trabajos realizados para la cooperativa» incluido en la cuarta y quinta parte del Plan General de Contabilidad y del PGC-PYMES, se crea la cuenta 737 «Trabajos realizados para el Fondo de Educación, Formación y Promoción», cuyo contenido es:

737. «Trabajos realizados para el Fondo de Educación, Formación y Promoción».

Desembolsos en los que incurre la cooperativa cuando la aplicación del fondo se materializa mediante actividades realizadas por la sociedad a través de su estructura interna.

Se abona por el importe de los gastos incurridos con cargo a la cuenta 148 ó 5298, según proceda.

Dentro del subgrupo 75 «Otros ingresos de gestión y específicos de las cooperativas» incluido en la segunda y tercera parte del Plan General de Contabilidad y del PGC-PYMES, se crea la cuenta 757 «Ingresos imputables al Fondo de Educación, Formación y Promoción», con el siguiente contenido:

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».

Ingresos correspondientes a sanciones impuestas a los socios de la sociedad cooperativa, subvenciones, donaciones y cualquier tipo de ayuda recibida para el cumplimiento de los fines propios del fondo que, de conformidad con lo establecido por la ley, deban imputarse al «Fondo de Educación, Formación y Promoción».

Se abonará por el importe de las sanciones impuestas a los socios, subvenciones, donaciones y otros con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

6. Otras contribuciones.

Cuando se prevean contribuciones que de forma obligatoria hayan de destinarse para fines de

interés público, obligando a establecer un fondo irrepartible, indisponible e inembargable, se contabilizarán de acuerdo con lo previsto en los apartados anteriores para el Fondo de Educación, Formación y Promoción Cooperativa.

Séptima. Resultado.

1. Concepto.

El resultado del ejercicio económico de las sociedades cooperativas se determinará de acuerdo con los principios y normas de valoración contenidos en el Plan General de Contabilidad o en el PGC-PYMES, según proceda, y los criterios especiales contenidos en estas Normas.

2. Cuenta de pérdidas y ganancias.

La cuenta de pérdidas y ganancias de las sociedades cooperativas se formulará de acuerdo con las normas de elaboración y estructura del Plan General de Contabilidad o del PGC-PYMES, según proceda, sin perjuicio de las reglas específicas establecidas en las presentes Normas.

Octava. Adquisiciones de bienes a los socios.

1. Valoración.

La valoración de las adquisiciones de bienes a los socios para la gestión cooperativa se realizará, en el momento en que se lleve a cabo la operación, por el precio de adquisición, es decir, por el importe pagado o pendiente de pago correspondiente a la transacción efectuada, sin perjuicio de lo indicado posteriormente.

Si dicho precio se fija en función de circunstancias futuras, entre las que puede estar el valor neto realizable o cualquier otro parámetro, se efectuará una estimación inicial con el fin de determinar el precio de adquisición.

La parte del precio de adquisición estimado que supere el importe pagado o comprometido a pagar en firme figurará, a efectos de su registro contable, en una partida acreedora del pasivo del balance. Si media un cierre de ejercicio desde la adquisición hasta la liquidación definitiva, se estimarán de nuevo dichas circunstancias en esa fecha de cierre de acuerdo con la información disponible; esta nueva estimación se efectuará también en el caso de elaboración de estados financieros intermedios.

No obstante, en el caso de que la ley imponga, o cuando se haya pactado que el precio de adquisición no pueda superar el valor neto realizable u otro valor, y finalmente cualquiera de estos últimos sea menor que el precio de adquisición estimado inicialmente, la diferencia existente entre ambos minorará el valor de los bienes, de forma que si se hubiera pagado o comprometido a pagar un importe superior al que finalmente se liquidará, se pondrá de manifiesto un crédito a favor de la cooperativa frente al socio, o un menor importe de la deuda inicialmente registrada.

Por el contrario, si el precio de adquisición estimado inicialmente es menor que el precio definitivo a pagar al socio finalmente determinado, la diferencia existente entre ambos aumentará el valor de los bienes adquiridos, y, como consecuencia, se registrará una partida acreedora con el socio en el pasivo del balance.

2. Cuentas anuales.

En la partida de «Aprovisionamientos» del resultado de explotación de la cuenta de pérdidas y ganancias se incorporará una letra específica para reflejar las adquisiciones de bienes a los socios, con la denominación de «Consumos de existencias de socios».

3. Cuentas a emplear.

Para registrar lo indicado, se podrán crear:

Dentro del subgrupo 40 «Proveedores», en la cuenta 400 «Proveedores» contenida en la cuarta y quinta parte del Plan General de Contabilidad y del PGC-PYMES, la cuenta 4007 «Proveedores socios cooperativos». Su definición y movimiento son los siguientes:

4007. «Proveedores socios cooperativos».

Importe estimado o correspondiente a pagar por los bienes adquiridos a los socios cuando dicho precio se fije en función de circunstancias futuras.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el importe de la estimación realizada pendiente de pago con cargo, generalmente, a la cuenta 605.

b) Se cargará, con carácter general, en el momento de la liquidación de la operación con abono a cuentas del subgrupo 57 o, en su caso, a la cuenta 605.

Dentro del subgrupo 44 «Deudores varios» contenido en la cuarta y quinta parte del Plan General de Contabilidad y del PGC-PYMES, podrá emplearse la cuenta 447 «Socios deudores: crédito por operaciones efectuadas con socios», con el siguiente contenido:

447. «Socios deudores: créditos por operaciones efectuadas con socios».

Importe a devolver por los socios como consecuencia de haber percibido inicialmente una cantidad superior a la prevista.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por el importe del desembolso efectuado por la compra que exceda al precio final con abono, generalmente, a la cuenta 605.

b) Se abonará, con carácter general, en el momento de la percepción de la devolución, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

Dentro del subgrupo 60 «Compras» contenido en la cuarta y quinta parte del Plan General de Contabilidad y del PGC-PYMES, podrá emplearse la cuenta 605 «Compras efectuadas a los socios», cuyo movimiento y definición son los siguientes:

605. «Compras efectuadas a los socios».

Aprovisionamiento de la sociedad cooperativa de bienes incluidos en los subgrupos 30 y 31 adquiridos a los socios de la cooperativa.

Esta cuenta se cargará por el importe de las compras efectuadas a los socios de acuerdo con lo dispuesto en esta Norma, 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.

En particular, las estimaciones de las circunstancias en que se apoya el precio de adquisición producirán, en su caso, el cargo o abono de esta cuenta, con abono o cargo, respectivamente, a la cuenta 4007, con carácter general.

Dentro del subgrupo 61 «Variación de existencias» contenido en la cuarta y quinta parte del Plan General de Contabilidad y del PGC-PYMES, podrá emplearse la cuenta 617 «Variación de existencias adquiridas a socios»:

617. «Variación de existencias adquiridas a socios»

Se cargará por el importe de las existencias iniciales adquiridas a socios y se abonará por el de las existencias finales, con abono y cargo, respectivamente, a las cuentas 307 y 317. El saldo que resulte en esta cuenta se cargará o abonará, según los casos, a la cuenta 129.

Dentro del subgrupo 30 «Comerciales» contenido en la cuarta y quinta parte del Plan General de Contabilidad y del PGC-PYMES, podrá emplearse la cuenta 307 «Mercaderías adquiridas a socios».

Igualmente, dentro del subgrupo 31 «Materias primas» contenido en la cuarta y quinta parte del Plan General de Contabilidad y del PGC-PYMES, podrá emplearse la cuenta 317 «Materias primas adquiridas a socios».

En las cuentas 606, 608, 609 incluidas en la cuarta y quinta parte del Plan General de Contabilidad y del PGC-PYMES, se crearán cuentas de cuatro dígitos para las operaciones realizadas con socios en lo que se refiere a descuentos en las adquisiciones.

4. Operaciones efectuadas por cuenta de los socios.

No obstante todo lo anterior, si la cooperativa realiza las operaciones indicadas por cuenta del socio, de forma que no se producen adquisiciones o ventas de los bienes, se registrarán los movimientos financieros que correspondan y, en su caso, la retribución que aquélla obtenga por el servicio de mediación prestado como un ingreso del ejercicio, sin perjuicio de dotar la correspondiente provisión por las responsabilidades que puedan afectar a la cooperativa por dicho proceso.

5. Otras adquisiciones a los socios.

Cuando se adquieran servicios a los socios distintos de los de trabajo que se recogen en la Norma siguiente, se aplicará lo dispuesto en los apartados anteriores de esta Norma con las necesarias adaptaciones.

Novena. Adquisiciones de servicios de trabajo a los socios y a los trabajadores.

1.1. Adquisiciones de servicios de trabajo a los socios.

1.1.1. Valoración.

La valoración de los servicios prestados por los socios trabajadores o de trabajo a la cooperativa se realizará por el precio de adquisición que corresponda al servicio prestado, aplicándose, en su caso, las reglas dispuestas en la Norma anterior.

El reconocimiento del gasto de personal atenderá a la corriente real asociada a los citados servicios independientemente de la corriente financiera, por lo que los anticipos a que se refiere

la ley, en la medida que constituyan la retribución de un servicio imputable a un ejercicio, se considerarán gasto de dicho 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.

1.1.2. Cuentas anuales.

En la partida de «Gastos de personal» del resultado de explotación de la cuenta de pérdidas y ganancias se incorporará una letra específica para reflejar las retribuciones por los servicios prestados por los socios, con la denominación de «Servicios de trabajo de socios».

1.1.3. Cuentas a emplear.

Con objeto de recoger en contabilidad las retribuciones por los servicios prestados por los socios se podrá crear en el subgrupo 64. «Gastos de personal» de la cuarta y quinta parte del Plan General de Contabilidad y del PGC-PYMES, la cuenta 647. «Retribución a los socios trabajadores» cuya definición y movimiento son los siguientes:

647. «Retribución a los socios trabajadores».

Remuneraciones fijas y eventuales, por cualquier concepto, derivadas del trabajo realizado por los socios trabajadores o de trabajo de la sociedad cooperativa.

Se cargará, en general, por el importe íntegro de las remuneraciones devengadas con abono a los siguientes conceptos:

- a.1) Por el pago efectivo, con abono a cuentas del subgrupo 57.
- a.2) Por las devengadas y no pagadas, con abono a cuentas del subgrupo 46.
- a.3) Por las retenciones de tributos y, en su caso, cuotas de la Seguridad Social a cargo del trabajador, con abono a cuentas del subgrupo 47.
- a.4) Por compensación de deudas pendientes, con abono a las cuentas del grupo 2, 4 ó 5 que correspondan.

1.2. Adquisiciones de servicios a los trabajadores.

El importe devengado de las retribuciones de los trabajadores asalariados de la cooperativa se registrará de acuerdo con lo dispuesto por el Plan General de Contabilidad y el PGC-PYMES.

Se considerarán gasto del ejercicio, sin perjuicio de que las retribuciones finales de los trabajadores asalariados pudieran cuantificarse teniendo como base el resultado del ejercicio económico, de acuerdo con lo dispuesto en los estatutos o mediante acuerdo de la Asamblea General.

Décima. Ingresos consecuencia de operaciones con los socios.

1. Concepto.

Las aportaciones que constituyan la contraprestación efectuada por los socios a cambio de la entrega de bienes o prestación de servicios cooperativizados, presentes o futuros, se entienden realizadas en términos de compensación de costes.

2. Cuentas anuales.

Los ingresos derivados de las operaciones realizadas con los socios en relación con la actividad normal u ordinaria de la cooperativa formarán parte de la cifra de negocios.

Cuando no tengan el carácter de actividades ordinarias, para el registro de las operaciones anteriores se creará un desglose en la cuenta de pérdidas y ganancias con la siguiente denominación: «Ingresos por operaciones con socios», que formará parte de la partida 5 «Otros ingresos de explotación».

3. Cuentas a emplear.

A efectos del registro contable de lo dispuesto en esta Norma, dentro del subgrupo 75 «Otros ingresos de gestión y específicos de las cooperativas» incluido en la cuarta y quinta parte del Plan General de Contabilidad y del PGC-PYMES, podrá emplearse la cuenta 756 «Ingresos por operaciones con socios», con el siguiente contenido:

756. «Ingresos por operaciones con socios».

Importe de la contraprestación, en términos de compensación de costes, efectuada por los socios a cambio de la entrega de bienes o prestación de servicios cooperativizados.

Se abonará por el importe de los ingresos que constituyen la contraprestación efectuada por los socios a cambio de la entrega de bienes o prestación de servicios cooperativizados, cuando éstos no estén relacionados con la actividad normal u ordinaria de la cooperativa, con cargo a cuentas del subgrupo 44 ó 57.

Undécima. Distribución de resultados.-

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.

1. Aplicación del beneficio.

La distribución del resultado positivo de la sociedad cooperativa, es decir, del beneficio o excedente obtenido por la cooperativa en el ejercicio que resulta de la suma algebraica de los excedentes o beneficios cooperativos y de los beneficios extracooperativos y extraordinarios, en los términos definidos en la ley, se realizará de acuerdo con las siguientes reglas:

a) La cuantificación del posible reparto al «Fondo de Reserva Obligatorio» y de la dotación al «Fondo de Educación, Formación y Promoción» a que se refiere el apartado 2 de la Norma Sexta anterior se llevará a cabo de acuerdo con los porcentajes y bases de cálculo establecidos en la ley.

b) El beneficio disponible resultante de aplicar lo dispuesto anteriormente, esto es, una vez deducidos los importes establecidos en la ley, se destinará, según lo establecido en los estatutos o lo acordado por la Asamblea General, a:

b.1) Retorno cooperativo y remuneración discrecional a los socios; debiendo figurar, en caso de que se acuerde su pago, en el pasivo corriente del balance dentro del epígrafe «Deudas a corto plazo con empresas del grupo, asociadas y socios», en la partida «Deudas con socios». A efectos de registro contable, dentro del subgrupo 52. «Deudas a corto plazo por préstamos recibidos y otros conceptos» incluido en la cuarta y quinta parte del Plan General de Contabilidad y del PGC-PYMES, podrá emplearse la cuenta 526. «Retorno cooperativo y remuneración discrecional a pagar a corto plazo», con la siguiente definición y contenido:

526. «Retorno cooperativo y remuneración discrecional a pagar a corto plazo».

Deudas a corto plazo con socios por retornos cooperativos y remuneraciones discrecionales al capital social resultantes del reparto del beneficio disponible en los términos previstos por la ley.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará, con carácter general, por el importe del retorno cooperativo o remuneración discrecional, al aprobarse la aplicación de los excedentes, con cargo a la cuenta 129.
- b) Se cargará:
 - b.1) Por la retención a cuenta de impuestos, con abono a la cuenta 475.
 - b.2) Al pago, con abono a cuentas del subgrupo 57.

Cuando el pago del retorno cooperativo o remuneración discrecional a los socios sea a largo plazo y devengue intereses por el aplazamiento, el importe de esta deuda figurará en el pasivo no corriente del balance por su coste amortizado, dentro del epígrafe «Deudas a largo plazo con empresas del grupo, asociadas y socios». A efectos del registro contable, dentro del subgrupo 17 «Deudas a largo plazo por préstamos recibidos, empréstitos y otros conceptos» incluido en la cuarta y quinta parte del Plan General de Contabilidad y del PGC-PYMES, podrá emplearse la cuenta 1715 «Retorno cooperativo y remuneración discrecional a pagar a largo plazo», con la siguiente definición y contenido:

1715. «Retorno cooperativo y remuneración discrecional a pagar a largo plazo».

Deudas a largo plazo con socios por retornos cooperativos y remuneraciones discrecionales al capital social resultantes del reparto del beneficio disponible, en los términos previstos en la ley.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará:
 - a1) Por el importe del retorno cooperativo o remuneración discrecional a largo plazo, al aprobarse la aplicación de los excedentes, con cargo a la cuenta 129.
 - a2) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso con cargo, generalmente, a la cuenta 662.
- b) Se cargará:
 - b.1) Por la retención a cuenta de impuestos con abono a la cuenta 475.
 - b.2) Al pago anticipado con abono a cuentas del subgrupo 57.
 - b.3) Por el traspaso al corto plazo, con abono a la cuenta 526.

No obstante, cuando al cierre del ejercicio el retorno o remuneración discrecional sea exigible y en consecuencia deba identificarse como un componente de pasivo cuyo pago no puede evitarse, se reconocerá de acuerdo con lo establecido en la Norma Segunda, apartado 1.2.

- b.2) Fondos de reserva voluntarios, de acuerdo con lo dispuesto en la Norma Cuarta, apartado 1.3.
- b.3) Fondo de Reserva Obligatorio, en un importe superior al obligatorio.
- b.4) Capital social, incrementando las aportaciones de los socios en los términos establecidos por la ley.
- b.5) Otras partidas, de acuerdo con las características con que las configure la ley. Cuando la ley establezca que el importe de estas partidas sirva de base para el reconocimiento de «intereses» a los socios, dicha remuneración se registrará contablemente de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 1.2 de la Norma Segunda.

2. Fondo de reconversión de resultados.

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:

- a) 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 «Otras gastos de explotación» u «Otros ingresos de explotación», respectivamente, de la cuenta de pérdidas y ganancias.
- b) 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.

3. Aplicación de las pérdidas.

En el caso de que el saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias sea deudor, es decir, que la cooperativa genere pérdidas durante un ejercicio, dicho importe se aplicará en el ejercicio siguiente registrándose en la partida «Resultados negativos de ejercicios anteriores» del epígrafe «Resultados de ejercicios anteriores» dentro de la subagrupación «Fondos propios» del patrimonio neto del balance, sin perjuicio de las reglas contenidas en la presente Norma a efectos de la imputación de las pérdidas registradas en dicha partida.

El importe de la partida «Resultados negativos de ejercicios anteriores», se compensará:

- a) Con cargo a reservas voluntarias, de conformidad con lo indicado en la ley.
- b) Con cargo al «Fondo de Reserva Obligatorio», en los términos previstos en la ley, de forma que si ésta obliga a que cuando dicho Fondo resulte insuficiente se recoja en una partida especial, la diferencia existente figurará en la partida «Fondo de Reserva Obligatorio» con signo negativo, incorporando información específica en la memoria de las cuentas anuales.
- c) La cuantía restante, en su caso, que será imputada a las distintas clases de socios de la cooperativa de acuerdo con lo dispuesto en la ley, se aplicará de alguna de las formas siguientes, salvo que los estatutos prevean de forma expresa su compensación con cargo a futuros resultados positivos:

Mediante su abono directo; a estos efectos, se podrán aplicar las aportaciones o cuotas recogidas en la partida «Otras aportaciones de socios» a que se refiere la letra b) del apartado 1 de la Norma Tercera.

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

Mediante deducción o compensación de cualquier partida representativa de las inversiones financieras realizadas por socios en la cooperativa, ya se trate de fondos propios o de fondos ajenos, según lo establecido en la Norma Segunda.

Con cargo a los «retornos cooperativos» futuros en los términos establecidos en la ley. A estos efectos, el citado retorno se registrará por su valor nominal en el activo del balance en la partida correspondiente a «Créditos a socios», y en una partida que figurará en el epígrafe «Otras aportaciones de socios» de la subagrupación «Fondos propios» del patrimonio neto del balance. Para el registro contable, dentro de los subgrupos 25 «Otras inversiones financieras a

largo plazo» y 54 «Otras inversiones financieras a corto plazo» incluidos en la cuarta y quinta parte del Plan General de Contabilidad y del PGC-PYMES, podrán emplearse las cuentas 2527 «Créditos con socios por pérdidas a compensar a largo plazo» y 5427 «Créditos con socios por pérdidas a compensar a corto plazo», que tendrán el siguiente contenido:

2527. «Créditos a largo plazo con socios por pérdidas a compensar».

Créditos a largo plazo frente a socios como consecuencia de la imputación de pérdidas a través de la minoración de los retornos cooperativos futuros, de conformidad con lo dispuesto por la ley.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargará por el importe del crédito a largo plazo frente a socios como consecuencia de la imputación de pérdidas con abono a la cuenta 1181.
- b) Se abonará cuando se apliquen anticipadamente los beneficios disponibles con cargo a la cuenta 129 o, en su caso, a la cuenta 526.

5427. «Créditos a corto plazo por pérdidas a compensar».

Créditos a corto plazo frente a socios como consecuencia de la imputación de pérdidas a través de la minoración de los retornos cooperativos futuros, de conformidad con lo dispuesto por la ley.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargará por el importe del crédito a corto plazo frente a socios como consecuencia de la imputación de pérdidas con abono a la cuenta 1181.
- b) Se abonará cuando se apliquen los beneficios disponibles con cargo a la cuenta 129 o, en su caso, a la cuenta 526.

Duodécima. Gasto por impuesto sobre beneficios.

1. El gasto (ingreso) por impuesto sobre beneficios del ejercicio comprenderá la parte relativa al gasto (ingreso) por el impuesto corriente y la parte correspondiente al gasto (ingreso) por el impuesto diferido.

2. El gasto (ingreso) por impuesto corriente, que es la cantidad que resulta de las liquidaciones fiscales del impuesto o impuestos sobre el beneficio relativas a un ejercicio, se corresponderá con la cancelación de las retenciones y pagos a cuenta, así como con el reconocimiento de los pasivos y activos por impuesto corriente.

3. El gasto (ingreso) por impuesto diferido se corresponderá, en general, con el reconocimiento y la cancelación de los pasivos y activos por impuesto diferido, que se valorarán 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.

La cuantificación de los respectivos activos y pasivos por impuestos diferidos se realizará teniendo en cuenta el tipo de gravamen, cooperativo o extracooperativo, que corresponda a la naturaleza de los resultados relacionados con dichos créditos y débitos, así como, en su caso, la calificación fiscal de protegida o especialmente protegida de que goce la cooperativa.

Decimotercera. Cuentas anuales.

1.1. Las sociedades cooperativas elaborarán las cuentas anuales de acuerdo con los modelos y normas establecidos en el Plan General de Contabilidad o en el PGC-PYMES, según proceda, con las especificidades establecidas en las presentes Normas.

A tal efecto, se incorporan como anexos I y II los modelos normales y abreviados de balance, cuenta de pérdidas y ganancias, estado de cambios en el patrimonio neto y el modelo normal de estado de flujos de efectivo adaptados.

1.2. Sin perjuicio de lo indicado en el apartado anterior, la memoria de las cuentas anuales recogerá la información requerida en las normas anteriores y se incluirán, específicamente, los siguientes apartados:

A) «Separación de las partidas de la cuenta de pérdidas y ganancias» para la determinación de los distintos resultados.-

Se deberá detallar, cuando la ley así lo exija o, en todo caso, cuando sea necesario para la obtención de la imagen fiel, lo siguiente:

a) Para las cooperativas que formulen el modelo normal de memoria, el importe de las distintas partidas integrantes de la cuenta de pérdidas y ganancias correspondientes a:

Resultados cooperativos: constituidos por los ingresos y gastos derivados de las operaciones realizadas en la actividad cooperativizada con los socios.

Resultados extracooperativos: constituidos por los ingresos y gastos derivados de las operaciones realizadas en la actividad cooperativizada con terceros no socios.

Resultados de actividades económicas distintas de la cooperativizada, incluidos los derivados de las fuentes ajenas que las financien, sin perjuicio de los gastos financieros que correspondan a los resultados cooperativos y extracooperativos que formarán parte de sus respectivos resultados.

Adicionalmente, se informará de forma específica sobre el importe de las partidas que forman el resultado derivado de:

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

b) En el caso de que la cooperativa pueda formular el modelo abreviado de memoria o pueda optar por la aplicación del PGC-PYMES, 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.

Para la elaboración de la información anterior, se deberán aplicar las siguientes normas de elaboración de las cuentas anuales:

La asignación de los ingresos y gastos directos y la imputación de los ingresos y gastos comunes se realizará teniendo en cuenta los siguientes criterios:

1. Se identificarán cada una de las actividades realizadas por la cooperativa de acuerdo con lo indicado anteriormente.
2. A cada actividad se le asignarán los gastos e ingresos que le correspondan de forma exclusiva o directa y se imputarán con criterios racionales los comunes a dos o más actividades.

3. La imputación de los gastos e ingresos comunes 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, en sintonía con la adecuada correlación de ingresos y gastos.

4. De acuerdo con el principio de uniformidad, los criterios de asignación e imputación de gastos e ingresos deberán establecerse y aplicarse sistemáticamente, manteniéndose de manera uniforme a lo largo del tiempo.

Se detallarán en la memoria los criterios de asignación e imputación utilizados y, en caso de que por razones excepcionales y justificadas se llegaran a modificar dichos criterios, deberá darse cuenta asimismo en la memoria de dichas razones, así como de la incidencia cuantitativa de dichos cambios en la valoración, considerando que los cambios se producen al inicio del ejercicio.

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

B) «Información separada por secciones».-

Cuando las sociedades cooperativas tengan distintas secciones informarán separadamente sobre activos, pasivos, gastos e ingresos correspondientes a cada una de las secciones de la sociedad cooperativa, teniendo en cuenta los estatutos y las siguientes reglas recogidas en las normas de elaboración de las cuentas anuales:

a) Se identificará cada una de las secciones constituidas por la sociedad cooperativa, definidas conforme a la normativa específica, siempre que sean significativas.

Las operaciones financieras que no sean imputables específicamente a una sección de las indicadas anteriormente se imputarán a la «Sección general de la cooperativa».

b) 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, teniendo en cuenta lo indicado en las letras siguientes de esta Norma, los comunes a dos o más secciones.

c) En aquellos casos en que con criterios racionales no se pueda realizar la imputación específica a una o varias secciones de los activos, pasivos, ingresos y gastos derivados de:

Tesorería.

Deudores por operaciones de tráfico.

Patrimonio neto.

Provisiones.

Acreedores.

Fondo de Educación, Formación y Promoción.

Su asignación se realizará a la «Sección general de la cooperativa», explicando en la memoria las circunstancias que motivan esta asignación.

d) La imputación de los activos, pasivos, gastos e ingresos 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.

e) Los criterios de asignación e imputación de activos, pasivos, gastos e ingresos deberán

establecerse y aplicarse sistemáticamente, manteniéndose de manera uniforme a lo largo del tiempo.

f) La distribución del resultado, sea éste positivo o negativo, se realizará o no de forma diferenciada en cada una de las secciones, según los criterios que la ley y los estatutos sociales de la cooperativa establezcan al respecto.

Se detallarán en la memoria los criterios de asignación e imputación utilizados y, en caso de que por razones excepcionales y justificadas se llegaran a modificar dichos criterios, deberá darse cuenta asimismo en la memoria de dichas razones, así como de la incidencia cuantitativa de dichos cambios en la valoración, considerando que los cambios se producen al inicio del ejercicio.

Los modelos que recogen la información anterior son los siguientes: ¹

ANEXO I. Modelos normales

ANEXO II. Modelos abreviados

¹ Los distintos modelos, normales y abreviados, se pueden consultar en el Servicio de Biblioteca, Archivo y Documentación