

Los Modelos de Cuentas Anuales en las Sociedades Cooperativas

Consulta del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas

BOICAC 77, marzo de 2009

Consulta: Sobre los modelos de balance, cuenta de pérdidas y ganancias, estado de cambios en el patrimonio y estado de flujos de efectivo de una sociedad cooperativa tras la entrada en vigor del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.

Respuesta

La Disposición transitoria quinta del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, en su apartado 1 señala que a la entrada en vigor del nuevo Plan General de Contabilidad (PGC) las entidades que realicen actividades no mercantiles que vengán obligadas por sus disposiciones específicas, a aplicar alguna adaptación del PGC, seguirán aplicando sus respectivas normas de adaptación, sin perjuicio de la obligación de aplicar los contenidos del PGC o, en su caso, del PGC de pequeñas y medianas empresas (PYMES) en todos aquellos aspectos que han sido modificados. En todo caso, concluye la citada Disposición, deberán respetarse las particularidades que en relación con la contabilidad de dichas entidades establezcan sus disposiciones específicas.

En consecuencia, tal y como se ha precisado en la consulta 3 publicada en el Boletín del ICAC (BOICAC) n.º 76, debe concluirse que se mantienen en vigor, en los términos citados en el párrafo anterior, las Normas sobre los aspectos contables de las Sociedades Cooperativas, aprobadas por Orden ECO/3614/2003, de 16 de diciembre.

Dada la estrecha vinculación entre los criterios de reconocimiento y valoración y las normas de presentación, para un supuesto similar al suscitado en esta consulta este Instituto ha precisado en la contestación a la consulta 4 publicada en el BOICAC 76 cuál debería ser el contenido del balance y la cuenta de resultados de las entidades sin fines lucrativos.

Con el objetivo de aclarar el contenido de los modelos para las sociedades cooperativas, y en tanto no se proceda a la revisión de las Normas sobre los aspectos contables de estas sociedades, a continuación se incluye la interpretación de este Instituto sobre cuál debería ser el contenido del balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo de estas sociedades para los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2008.

Documento
disponible en:
www.sepin.es
Referencia: SP/DOCT/4122



Su elaboración deberá realizarse, teniendo en cuenta las siguientes precisiones:

Primera. La contabilidad de las sociedades cooperativas se enmarca en el Código de Comercio (CCo). Por tanto, para los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2008, las sociedades cooperativas deberán elaborar todos los documentos exigidos en el artículo 34 del CCo, salvo que se acojan a las dispensas previstas para las sociedades mercantiles, o ejerciten la opción de aplicar el PGC de PYMES prevista en el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre.

Segunda. Las normas de adaptación del año 2003 siguen en vigor, y por tanto, será aplicable lo dispuesto en las correspondientes normas sobre los criterios de presentación de la información en las cuentas anuales, informando en cualquier caso de las partidas específicas que las normas de adaptación introdujeron en el año 2003 respecto al Plan General de Contabilidad de 1990.

La presentación del Capital social y los "Fondos capitalizados" en el balance deberá tener en cuenta el apartado 4 de la DT 5.^a del Real Decreto 1514/2007, en cuya virtud, los criterios por los que se establece la delimitación entre fondos propios y fondos ajenos, podrán seguir aplicándose hasta 31 de diciembre de 2009. La remuneración de estos conceptos está igualmente bajo el alcance de la citada DT 5.^a.

En consecuencia, salvo el "capital" temporal, procedente de la admisión de aportaciones derivadas del establecimiento de vínculos sociales de duración determinada, que expresamente se califican como un pasivo por las normas de adaptación, hasta el 31 de diciembre de 2009, inclusive, las sociedades cooperativas podrán mostrar el capital social formando parte de los fondos propios, a pesar de que el Consejo Rector no goce de un derecho incondicional a rehusar el reembolso y en aplicación del nuevo PGC tuviese que contabilizarse como un pasivo. En el supuesto de que la sociedad cooperativa no haga uso de la opción prevista en la DT 5.^a, el "capital" que deba calificarse como pasivo, distinto del "capital" temporal, se mostrará en la partida 1. "Capital" reembolsable exigible del epígrafe "Deudas con características especiales" del pasivo no corriente o corriente, según proceda.

Del mismo modo, los denominados "Fondos capitalizados" que de acuerdo con el nuevo PGC deban calificarse como pasivos, podrán seguir luciendo en el epígrafe VII de los fondos propios

siempre que la sociedad cooperativa se acoja a la DT 5.^a. En caso contrario, se mostrarán en el partida "Otras participaciones a largo plazo" del epígrafe "Deudas a largo plazo" del pasivo no corriente.

Tercera. En el PGC 2007 el cuadro de cuentas y las definiciones y relaciones contables no son obligatorios, excepto en aquello que aluda o contenga criterios de registro o valoración, que desarrollen lo previsto en la segunda parte relativa a normas de registro o valoración, o sirva para su interpretación. No obstante, constituyen un referente de carácter explicativo de las diferentes partidas de las cuentas anuales. Por tanto, con carácter general, estas sociedades deberían utilizar la cuarta y quinta parte del PGC 2007, sin perjuicio de poder seguir aplicando el cuadro de cuentas y las definiciones y relaciones contables de las normas de adaptación, si su contenido no es contrario al recogido en el PGC 2007.

Cuarta. Las sociedades cooperativas que opten por la aplicación del PGC de PYMES y por los criterios de microempresas aprobados por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, podrán ajustar sus cuentas anuales a los modelos abreviados que se adjuntan a continuación considerando las precisiones que a tal efecto se realizan en las notas a pie de página.

Quinta. Sin perjuicio de quedar fuera del alcance de la presente consulta, en relación con la memoria cabe señalar que las sociedades cooperativas deberán incluir la información exigida por el nuevo PGC 2007, la información específica prevista en las normas de adaptación del año 2003 y la requerida, en su caso, por la normativa sustantiva que les resulte de aplicación. A tal efecto, cuando la sociedad cooperativa tenga distintas secciones, la información separada sobre activos, pasivos, gastos e ingresos a incluir en la memoria deberá ajustarse a la nueva terminología y criterios de presentación que se desprenden de los modelos que acompañan a la presente consulta.

Sexta. Las sociedades cooperativas que a la publicación de la presente consulta estén en trámite de depósito de cuentas, incorporarán su información a los modelos de cuentas anuales que se adjuntan, de forma que siempre que no representen cambios respecto a los documentos formulados o aprobados, distintos de los meramente formales, no será necesario reformular dichas cuentas ni someterlas a nueva aprobación.

Comentario

Pablo Luque Torrecillas

SP/DOCT/4115

Tras la Ley 16/2007, de 4 de julio, de Reforma y Adaptación de la Legislación Mercantil en Materia Contable, entró en vigor el nuevo Plan General de Contabilidad (PGC), de obligada aplicación en los ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 2008. Con la derogación del anterior Plan, se derogaban también las adaptaciones en materia contable de las Sociedades Cooperativas.

Con los problemas que genera esta aplicación indiscriminada del PGC, la Disposición Transitoria Quinta del Real Decreto regula que estas Sociedades seguirán aplicando sus específicas normas de adaptación sin perjuicio de aplicar los contenidos del Plan en todos aquellos aspectos que han sido modificados.

Respecto del contenido de los modelos de las Cuentas Anuales para las Sociedades Cooperativas, el ICAC (Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas) se pronuncia, previa consulta en el BOICAC 77, comentando que las citadas Cuentas deberán elaborarse teniendo en cuenta las siguientes apreciaciones:

1. Se deberán elaborar todos los documentos exigidos en el art. 34 del Código de Comercio, entre los que se encuentran: el Balance, la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, Estado de cambios en el Patrimonio Neto, Estado de Flujos de Efectivo y la Memoria. El Estado de Flujos de Efectivo no será obligatorio cuando se pueda aplicar el PGC de las PYMES.

2. El Capital Social, aún cuando el Consejo Rector de la Cooperativa tenga obligación de reembolsarlo, y los Fondos Capitalizados seguirían considerándose Patrimonio Neto hasta el 31 de diciembre de 2009, siempre y cuando la Cooperativa se acoja a la Disposición Transitoria Quinta mencionada anteriormente.

Aunque generalmente las aportaciones de los socios son de duración indeterminada, los Estatutos pueden contemplar relaciones sociales de duración temporal. Al finalizar este período, al socio temporal le serán devueltas sus aportaciones societarias. El ICAC determina que el capital procedente de estos vínculos sociales se considerará como un Pasivo.

3. Aplicarán el "Cuadro de Cuentas" y las "Definiciones y Relaciones Contables" encuadrados en la cuarta y quinta partes del PGC, sin perjuicio de seguir usando las cuentas y definiciones características su adaptación contable, siempre y cuando su contenido no sea contrario al PGC.

4. Se podrán acoger al PGC de las PYMES y Microempresas siempre y cuando cumplan los requisitos que exige la Ley, pudiendo ajustar sus modelos a los abreviados.

5. Aparte de la información a incluir en la Memoria requerida en el PGC, las Cooperativas deberán incluir la información que exigía su adaptación contable.

El ICAC, junto con esta consulta, adjunta los modelos de Cuentas Anuales tanto normales (SP/FORM/3004) como abreviados (SP/FORM/3003) que han de utilizarse para este ejercicio.

Destacar en estos modelos, que se pueden obtener en la página del ICAC, que el "Fondo de Educación, Formación y Promoción", igual que el "Capital temporal", formará parte del Pasivo imputándolo a corto o largo plazo según corresponda.

En los créditos y deudas en empresas del grupo o asociadas, se incluirán las partidas de esta naturaleza que se efectúen con socios de la Cooperativa.

Las Reservas están formadas por: el Fondo de Reserva Obligatorio, el Fondo de Reembolso o actualización, las Reservas Estatutarias y Otras Reservas, incluyéndose los "Fondos Capitalizados" en el epígrafe VII de los Fondos Propios.

Resaltar que en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias se incluirá una partida de adquisiciones a los socios en el punto 7 dentro de Operaciones Continuadas. El resultado del ejercicio se corregirá con la dotación y los ingresos imputables al Fondo de Educación, Formación y Promoción, así como los intereses de las aportaciones al Capital Social y Otros Fondos, dando como resultado el "Excedente de la Cooperativa".

En el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto se ve modificada la distribución de dividendos por una partida que se define como "Distribución de retornos y remuneraciones a cuenta".

En el Estado de Flujos de Efectivos, en el punto 2, de ajustes al resultado del ejercicio, hay que incluir la partida de dotación al Fondo de Educación Formación y Promoción.

En consideración con la opinión del ICAC y ante su ambigüedad en determinados puntos, es de desear que no se dilaten las adaptaciones sectoriales y que las Comunidades Autónomas y el Estado legislen de manera razonable.