

ORDEN ECO/3614/2003, de 16 de diciembre, por la que se aprueban las normas sobre los aspectos contables de las Sociedades Cooperativas.

El artículo octavo de la Ley 19/1989, de 25 de julio, de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la Comunidad Económica Europea en materia de sociedades, y la disposición final primera del texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, autorizan al Gobierno para que apruebe el Plan General de Contabilidad.

Asimismo, la disposición final tercera del Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, prevé la aprobación por el Ministro de Economía y Hacienda, a propuesta del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, y mediante Orden ministerial, de la adaptación de las normas de valoración y elaboración de las cuentas anuales a las condiciones concretas del sujeto contable.

Al respecto hay que señalar que de acuerdo con el artículo 4 del Real Decreto 557/2000, de 27 de abril, de reestructuración de los Departamentos ministeriales, las competencias hasta ahora atribuidas en esta materia al Ministro de Economía y Hacienda, corresponden al Ministro de Economía.

A tales efectos, al amparo de lo dispuesto en el artículo 61.1 de la Ley estatal 27/1999, de 16 de julio, de cooperativas, que establece que las cooperativas deberán llevar una contabilidad ordenada y adecuada a su actividad con arreglo a lo establecido en el Código de Comercio y normativa contable, con las peculiaridades contenidas en la Ley y normas que la desarrollen, así como de lo previsto en las respectivas Leyes autonómicas de cooperativas, se constituyó en el seno del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas un grupo de trabajo para adaptar el Plan General de Contabilidad a las características concretas y a la naturaleza de las operaciones y actividades realizadas por estas Sociedades.

Todo ello, en cualquier caso, sobre la base de 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.

Las consideraciones anteriores permiten afirmar que las presentes normas dictadas en cumplimiento de la habilitación contenida en la disposición final tercera del Real Decreto de aprobación del Plan General de Contabilidad, y que tienen por objeto la adaptación de las normas de valoración y de elaboración de las cuentas anuales a las peculiaridades de las sociedades cooperativas, son de aplicación obligatoria, con independencia de donde desarrollen su actividad principal y de la normativa autonómica a que estén sometidas.

El apartado primero de la Orden aprueba las Normas sobre los aspectos contables de las Sociedades Cooperativas que más adelante se detallan.

En el apartado segundo 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, en todo lo no regulado en ellas, se aplicará el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, las adaptaciones sectoriales elaboradas en virtud de la disposición final primera del Real Decreto de aprobación del Plan y que tienen su origen en la naturaleza de las actividades de sectores

concretos, así como las Resoluciones dictadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en cumplimiento de la disposición final quinta de dicho Real Decreto.

Es necesario precisar que toda la regulación que se incorpora a las presentes normas, complementa, modifica o adapta lo regulado en el Plan General de Contabilidad, por lo que salvo lo estrictamente modificado, se aplica en su integridad dicho Plan.

Otro aspecto que ha sido necesario recoger específicamente en el ámbito de aplicación es el relativo a las sociedades cooperativas que realizan actividades financieras, fundamentalmente las 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 sólo les serán de aplicación en lo no regulado expresamente en aquéllas.

La Orden contiene una disposición adicional de habilitación, como consecuencia de la estructura elegida para la aprobación de estas normas contables que difiere de la establecida en el Plan General de Contabilidad.

Por ello, con objeto de facilitar su aplicación, la mencionada Disposición adicional habilita al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, para aprobar, mediante Resolución, un texto refundido del citado Plan adaptado a las condiciones concretas de las Sociedades Cooperativas, para lo cual habrá que tener en cuenta lógicamente la regulación específica que se aprueba a través de la presente Orden Ministerial.

La Orden incluye también una disposición derogatoria de las normas de igual o inferior rango cuyo contenido se oponga al establecido en la misma, así como una Disposición final que recoge la fecha de entrada en vigor.

Las normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas se estructuran en cinco capítulos. El primer capítulo tiene por objeto delimitar los fondos propios de las sociedades cooperativas y consta de cinco normas en las que, tras una definición general de los fondos propios de este tipo de sociedades, se detallan las particularidades de los distintos conceptos que los forman.

El criterio para realizar esta clasificación ha tenido en cuenta un previo análisis de los aspectos, tanto jurídicos como económicos, de los diferentes conceptos recogidos en las leyes de cooperativas, que en principio pudieran tener la consideración de fondos propios. En sintonía con este razonamiento, las aportaciones a título de "Capital temporal" previstas en determinadas leyes, a pesar de su denominación, en tanto están condicionadas a una duración determinada han sido calificadas como una deuda con determinadas características propias sobre las que habrá de informarse en la memoria. Por el contrario, la norma quinta regula determinados fondos subordinados con vencimiento en la liquidación de la cooperativa, calificando estas partidas, como fondos propios de la sociedad cooperativa, atendiendo a que se trata de una forma de financiación que permanece en la cooperativa hasta la aprobación de su liquidación, y que en cuanto a prelación de créditos se sitúa detrás de todos los acreedores comunes.

Los aspectos contables del Fondo de Reserva Obligatorio y del Fondo de Reembolso o Actualización también se regulan dentro del capítulo de fondos propios en una norma dedicada expresamente a los fondos de reserva específicos de las sociedades cooperativas. Por el contrario, en las presentes normas, no se ha desarrollado una regulación contable aplicable a los fondos de reserva voluntarios de carácter repartible e irrepartible contemplados en la normativa sobre cooperativas, por entender que la naturaleza de estos fondos no exige un tratamiento contable distinto al establecido en el Plan General de Contabilidad.

El capítulo segundo se destina a la delimitación de la naturaleza contable del Fondo de Educación, Formación y Promoción, aspecto específico de las sociedades cooperativas. Las particularidades que presenta su dotación y la diferente calificación que recibe este fondo en las distintas leyes de cooperativas, ha hecho considerar que la solución más adecuada para su contabilización sea crear una nueva agrupación en el pasivo del balance denominada "Fondo de Educación, Formación y Promoción" que aparecerá situada inmediatamente después de la agrupación de "Ingresos a distribuir en varios ejercicios", lo que facilita el análisis de las cuentas anuales por los posibles usuarios.

Sin perjuicio de lo anterior, la dotación de dicho fondo se incorporará como un gasto, en una agrupación independiente de la cuenta de pérdidas y ganancias, utilizando al efecto una cuenta abierta en el subgrupo 65 del Plan General de Contabilidad. A su vez, el subgrupo 13 del Plan pasará a denominarse "Fondos específicos de financiación e ingresos a distribuir en varios ejercicios" y añadirá una cuenta para el registro del Fondo de Educación, Formación y Promoción. Las subvenciones, ayudas y multas destinadas al fondo se registrarán como un ingreso en línea independiente de la cuenta de resultados y se incorporarán a la dotación del fondo incrementando la correspondiente cuenta de gasto. Esta forma de registro permite identificar en la cuenta de pérdidas y ganancias, un resultado del ejercicio equiparable al de otras unidades económicas y otro denominado "excedente de la cooperativa" afectado por determinadas partidas que sólo se producen en las cooperativas.

Los fondos ajenos, regulados en las distintas Leyes de Cooperativas, incorporados al capítulo tercero de las presentes normas, se registrarán, en su caso, en cuentas específicas creadas al efecto en los subgrupos 15 y 50 y se integrarán en el pasivo del balance formando parte de las agrupaciones "Acreedores a largo plazo" o "Acreedores a corto plazo" dependiendo de su vencimiento.

Por su parte, las normas del capítulo cuarto se centran en la cuenta de pérdidas y ganancias de las sociedades cooperativas para regular las especificidades contables que afectan a la determinación del resultado del ejercicio y su distribución, así como a distintos conceptos de gasto e ingreso derivados de operaciones efectuadas con los propios socios de la cooperativa y a las remuneraciones al capital social.

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 la primera,

cuarta y quinta parte del Plan General de Contabilidad, sin perjuicio de las reglas específicas recogidas en las presentes normas.

En cualquier caso, con objeto de que las cuentas anuales de las sociedades cooperativas reflejen la imagen fiel del patrimonio, la situación financiera y los resultados de la sociedad, las normas novena, décima y undécima relativas al registro contable de ingresos y gastos consecuencia de operaciones con socios, exigen que se tenga en cuenta la verdadera naturaleza de la operación atendiendo a su fondo económico.

Por su parte, la norma 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, respectivamente, de las sociedades cooperativas.

En la norma decimotercera se regula la contabilización de lo que posiblemente es uno de los aspectos más singulares de las cooperativas: las remuneraciones al capital social y, en su caso, a otras partidas de fondos propios, reconocidas en las leyes de cooperativas.

La remuneración de las aportaciones, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 48 de la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas, debe figurar individualizada en la cuenta de pérdidas y ganancias, de forma que pueda conocerse expresamente su incidencia en el resultado de la cooperativa. A su vez, en este artículo se condiciona el reparto de la remuneración de las aportaciones a la existencia previa de resultados positivos en el ejercicio económico, circunstancia o condicionamiento que, aunque se repite en diferentes leyes autonómicas de cooperativas, no es común para todas ellas.

De forma sintética, el registro de las remuneraciones de las aportaciones al capital o a otros fondos propios específicos de las cooperativas, se reflejará de la siguiente forma:
Si existe beneficio previo, y hasta el límite de éste, se considera un gasto, con naturaleza propia, de la cooperativa.

Si no existe beneficio previo, o la retribución excede su importe, la única forma de dar congruencia a dicha retribución es calificarla como un menor fondo propio de la cooperativa, bien disminuyendo reservas, bien anticipando gastos sobre beneficios futuros, aspecto este último muy similar al tratamiento previsto para los dividendos a cuenta de las sociedades mercantiles.

En el capítulo quinto de las presentes normas se regula 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 otra información que se ha considerado necesaria para la comprensión de las cuentas anuales presentadas por las sociedades cooperativas, con el fin de que aquellas 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, la separación por secciones, el Fondo de Educación, Formación y Promoción, las operaciones con socios y el "capital" temporal. Así mismo, se ha dado nueva redacción al apartado de distribución de 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.

Como ocurre en el resto de las normas, en este capítulo, dedicado 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 sus actividades 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 anexo a estas normas sobre aspectos contables de las sociedades cooperativas, se presentan el balance y la cuenta de pérdidas y ganancias, en sus modelos normal y abreviado, que componen las cuentas anuales conjuntamente con la memoria.

En su virtud, de acuerdo con el Consejo de Estado, y a propuesta del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, se dicta la presente Orden Ministerial:

Primero. Aprobación.-Se aprueban las Normas sobre los aspectos contables de las Sociedades Cooperativas, cuyo texto se inserta a continuación.

Segundo. 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 1643/1990, de 20 de diciembre, 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 quinta, respectivamente, del citado Real Decreto.

2. No obstante, las cooperativas entidades financieras, se regirán por las disposiciones específicas contables que les sean de aplicación, siendo las presentes normas aplicables únicamente en lo no previsto en aquéllas.

Disposición adicional única. Habilitación.

Con objeto de facilitar la aplicación de las presentes normas, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas aprobará, mediante Resolución, un texto que de forma refundida presente el Plan de Contabilidad adaptado a las condiciones concretas de las Sociedades Cooperativas, para lo cual habrá que tener en cuenta la regulación específica aprobada y que se inserta en la presente Orden.

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.

Disposición final única. Entrada en vigor.

La presente Orden será de aplicación para los ejercicios económicos iniciados a partir de 1 de enero de 2004.

Lo que comunico a VV.II. para su conocimiento y efectos.

Madrid, 16 de diciembre de 2003.

DE RATO Y FIGAREDO

Ilmos. Sres. Subsecretario de Economía y Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

NORMAS SOBRE LOS ASPECTOS CONTABLES DE LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS

INTRODUCCIÓN

I

Las normas sobre aspectos contables de las sociedades cooperativas han sido elaboradas por un grupo de expertos que ha desarrollado su trabajo en el seno del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

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.

El hecho de que estas normas tengan por objeto adaptar las normas de valoración y de elaboración de las cuentas anuales a las condiciones concretas de las sociedades cooperativas, permite afirmar que se trata de unas normas abiertas, cuya innovación dependerá de la propia evolución de las sociedades cooperativas, de las sugerencias de profesionales y expertos a partir de su aplicación, y muy especialmente, del desarrollo de la adaptación del derecho contable español a la nueva normativa europea.

Al tratar de delimitar el ámbito de aplicación de las presentes normas se plantea la concurrencia de dos títulos competenciales, que se corresponden con la competencia relativa a establecer el régimen jurídico de las cooperativas y la competencia para aprobar las normas y criterios de contabilidad aplicables a dichas cooperativas que se encuentra comprendida dentro de la competencia mercantil.

Las Comunidades Autónomas han asumido en sus respectivos Estatutos de Autonomía competencias en materia de cooperativas, pero siempre respetando la legislación mercantil, ya que en virtud del artículo 149.1.6.ª de la Constitución Española las competencias exclusivas en materia de legislación mercantil se atribuyen al Estado.

Así pues, según establece el artículo 2 de la Ley estatal 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas, la competencia estatal se proyecta exclusivamente sobre las entidades que desarrollen su actividad cooperativizada en Ceuta o Melilla o en varias Comunidades Autónomas sin tener en ninguna de ellas carácter principal. De esta forma, las cooperativas que desarrollen su actividad principal o exclusivamente en el territorio de una sola Comunidad Autónoma, excepto en las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla, quedarán sometidas a la normativa propia de aquella, siendo la estatal aplicable de forma supletoria, salvo el caso de Comunidades Autónomas que carezcan de norma propia y específica de cooperativas, en cuyo caso, en virtud del artículo 149.3 de la Constitución, sería aplicable la Ley estatal 27/1999, de 16 de julio. Todo ello, sin perjuicio de la especialidad prevista para las cooperativas de crédito, en el artículo 104 de la citada Ley, en la redacción dada por el artículo 54 de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social.

La normativa autonómica sobre cooperativas se ha materializado hasta el momento en las siguientes leyes:

Ley 2/1999, de 31 de marzo, de Sociedades Cooperativas Andaluzas.

Ley 9/1998, de 22 de diciembre, de Cooperativas de Aragón.

Ley 18/2002, de 5 de julio, de Cooperativas de Cataluña.

Ley 4/1993, de 24 de junio, de Cooperativas de Euskadi.

Ley 2/1998, de 26 de marzo, de Sociedades Cooperativas de Extremadura.

Ley 5/1998, de 18 de diciembre, de Cooperativas de Galicia.

Ley 4/1999, de 30 de marzo, de Cooperativas de la Comunidad de Madrid.

Ley Foral 12/1996, de 2 de julio, de Cooperativas de Navarra.

Ley 4/2001, de 2 de julio, de Cooperativas de La Rioja.

Ley 4/2002, de 11 de abril, de Cooperativas de la Comunidad de Castilla y León.

Ley 20/2002, de 14 de noviembre, de Cooperativas de la Comunidad de Castilla-La Mancha.

Ley 8/2003, de 24 de marzo, de Cooperativas de la Comunidad Valenciana.

Ley 1/2003, de 20 de marzo, de Cooperativas de las Illes Balears.

En la exposición de motivos de estas leyes se señala la competencia exclusiva de la respectiva Comunidad para regular las cooperativas, si bien teniendo presente la legislación mercantil estatal, a la que se hacen continuas remisiones en el articulado de dichas disposiciones.

Como se ha indicado anteriormente, dentro de la competencia mercantil se encuentra comprendida la aprobación de la normativa contable, y así se demuestra en el hecho de que las normas y principios básicos en contabilidad aparezcan regulados en el Código de Comercio, que es la norma fundamental del Derecho mercantil, a la que se remiten las normas reguladoras de distintos tipos de sociedades y en particular las leyes autonómicas y estatal de cooperativas. En este sentido el artículo 61.1 de la Ley estatal de cooperativas, establece que las cooperativas deberán llevar una contabilidad ordenada y adecuada a su actividad con arreglo a lo establecido en el Código de Comercio y normativa contable, con las peculiaridades contenidas en esta misma ley y normas que la desarrollen.

Teniendo presente lo anterior, hay que señalar que el desarrollo de la normativa contable se encuentra recogido en el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, que incluye habilitaciones expresas para dictar normas de contabilidad, que también se integran en el derecho mercantil, en particular en el Derecho contable, entre las que se encuentran las recogidas en sus disposiciones finales primera, tercera y quinta. En concreto, la disposición final tercera establece que el Ministro de Economía y Hacienda, a propuesta del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y mediante Orden ministerial, puede adaptar las normas de valoración y elaboración de las cuentas anuales a las condiciones concretas del sujeto contable, circunstancia que sirve de base para el desarrollo que se efectúa a continuación.

A este respecto, habría que precisar que, de acuerdo con el artículo 4 del Real Decreto 557/2000, de 27 de abril, de reestructuración de los Departamentos ministeriales, las competencias en esta materia, hasta ahora atribuidas al Ministro de Economía y Hacienda, corresponden al Ministro de Economía.

Así pues, puede concluirse que las Comunidades Autónomas, en virtud de su título competencial exclusivo, van a regular la estructura de las cooperativas que desarrollen su actividad principal en su territorio, pudiendo llegar incluso a establecer peculiaridades en cuanto a los libros que han de llevarse para reflejar sus operaciones ; pero la plasmación de sus operaciones en su contabilidad debe hacerse conforme a la normativa estatal, la cual, en virtud de las habilitaciones contenidas en el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, puede adaptarse a las peculiaridades de cada sujeto.

Las consideraciones anteriores permiten afirmar que las presentes normas dictadas en cumplimiento de la habilitación contenida en la disposición final tercera del Real Decreto de aprobación del Plan General de Contabilidad, y que tienen por objeto la adaptación de las normas de valoración y de elaboración de las cuentas anuales a las peculiaridades de las sociedades cooperativas, pueden aplicarse por todas ellas, con independencia de donde 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 todas las peculiaridades, que con incidencia en el ámbito contable, han recogido las distintas leyes autonómicas.

Para elaborar estas normas, se ha partido de una definición de cooperativa que ha tenido presente lo indicado por la Alianza Cooperativa Internacional, según la cual una cooperativa es "una asociación autónoma de personas que se han unido de forma voluntaria para satisfacer sus necesidades y aspiraciones económicas, sociales y culturales en común mediante una empresa de propiedad conjunta y de gestión democrática".

En la Declaración sobre la Identidad Cooperativa de dicha Alianza, se indica que las cooperativas están basadas en los valores de la autoayuda, la autorresponsabilidad, la democracia, la igualdad, la equidad y la solidaridad. Siguiendo la tradición de sus fundadores, los socios cooperativos hacen suyos los valores éticos de la honestidad, la transparencia, la responsabilidad y la vocación sociales.

Dichos valores de las cooperativas se ponen en práctica mediante los siguientes principios:
Principio de adhesión voluntaria y abierta: Las cooperativas son organizaciones voluntarias, abiertas a todas las personas capaces de utilizar sus servicios y dispuestas a aceptar las responsabilidades de ser socio, sin discriminación de sexo, social, racial, política, o religiosa.

Principio de gestión democrática por parte de los socios: Las cooperativas son organizaciones gestionadas democráticamente por los socios, los cuales participan activamente en la fijación de sus políticas y en la toma de decisiones. Los hombres y mujeres elegidos para representar y gestionar las cooperativas son responsables ante los socios. En las cooperativas de primer grado, los socios tienen iguales derechos de voto (un socio, un voto), y las cooperativas de otros grados están también organizadas de forma democrática.

Principio de participación económica de los socios: Los socios contribuyen equitativamente al capital de sus cooperativas y lo gestionan de forma democrática. Por lo menos parte de ese capital es normalmente propiedad común de la cooperativa. Usualmente, los socios reciben una compensación, si la hay, limitada sobre el capital entregado como condición para ser socio. Los socios asignan los excedentes a todos o alguno de los siguientes fines: el desarrollo de su cooperativa, posiblemente mediante el establecimiento de reservas, parte de las cuales por lo menos serían irrepartibles ; el beneficio de los socios en proporción a sus operaciones con la cooperativa ; y el apoyo de otras actividades aprobadas por los socios.

Principio de autonomía e independencia: Las cooperativas son organizaciones autónomas de autoayuda, gestionadas por sus socios. Si firman acuerdos con otras organizaciones, incluidos los gobiernos, o si consiguen capital de fuentes externas, lo hacen en términos que aseguren el control democrático por parte de sus socios y mantengan su autonomía cooperativa.

Principio de educación, formación e información: Las cooperativas proporcionan educación y formación a los socios, a los representantes elegidos, a los directivos y a los empleados para que puedan contribuir de forma eficaz al desarrollo de sus cooperativas. Informan al gran público, especialmente a los jóvenes y a los líderes de opinión, de la naturaleza y beneficios de la cooperación.

Principio de cooperación entre cooperativas: Las cooperativas sirven a sus socios lo más eficazmente posible y fortalecen el movimiento cooperativo trabajando conjuntamente mediante estructuras locales, nacionales, regionales e internacionales.

Principio de interés por la comunidad: Las cooperativas trabajan para conseguir el desarrollo sostenible de sus comunidades mediante políticas aprobadas por sus socios.

Para atender a estas particularidades, surgen las normas sobre aspectos contables de las sociedades cooperativas que se estructuran en cinco capítulos e incorporan un anexo con los modelos de balance y cuenta de pérdidas y ganancias (documentos que integran las cuentas

anuales conjuntamente con la memoria) adaptados a las peculiaridades de este tipo de sociedades.

El primer capítulo de las presentes normas tiene por objeto delimitar los fondos propios de las sociedades cooperativas y consta de cinco normas en las que, tras una definición general de los fondos propios de este tipo de sociedades, se detallan las particularidades de los distintos conceptos que los forman.

Como primera partida de los fondos propios de la sociedad cooperativa se distingue el capital social que se corresponde con el capital suscrito de acuerdo con la Ley y se caracteriza, básicamente, por su carácter de permanencia, establecido expresamente en el artículo 47.2 de la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas, su afectación a las actividades de la entidad y por servir de garantía a los acreedores sociales.

A efectos del registro contable de las aportaciones de capital se desarrollan una serie de cuentas subdivisionarias de la cuenta de capital social, en las que de acuerdo con la normativa específica de las cooperativas (leyes de cooperativas), se distingue en función del carácter obligatorio o voluntario de la aportación, así como por tratarse de aportaciones efectuadas por socios colaboradores y asociados o adheridos. Lo anterior obliga a precisar que para casos como el dispuesto en el artículo 28 de la Ley 4/1999, de 30 de marzo, de Cooperativas de la Comunidad de Madrid, en que un colaborador no pueda tener la condición de socio, la aportación efectuada por éste se registrará atendiendo a su naturaleza.

Las sociedades cooperativas pueden reducir su capital por diferentes causas que aparecen 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. Este tipo de reducciones, incluso en el supuesto regulado en el apartado 8 del artículo 45 de la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas, producen desde el momento en que adquiere firmeza el acuerdo de formalización de la baja, el nacimiento de una deuda, a registrar en 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 otro caso, cualquier deducción que se efectúe en los valores a reembolsar al socio que cause baja, que suponga un resultado para la sociedad, se imputará a reservas.

Por último, la norma sobre capital de las cooperativas incorpora la regulación contable de figuras, que denominadas en los textos legales "capital temporal", se califican como deudas con características específicas, que se explicarán en la memoria. Dicha calificación contable es consecuencia del criterio según el cual cuando se toma el acuerdo de reducir capital, o este nace con un plazo explícito de devolución, como es el caso de dichas emisiones, se produce su calificación como deuda, al prevalecer el hecho de su compromiso de devolución. Así, se regula esta figura en los artículos 26.2 de la Ley 4/1993, de 24 de junio, de Cooperativas de Euskadi ; 20.2 de la Ley 4/1999, de 30 de marzo, de Cooperativas de la Comunidad de Madrid ; 21.6 de la Ley 2/1998, de 26 de marzo, de Sociedades Cooperativas de Extremadura, y 19.3 de la Ley 8/2003, de 24 de marzo, de Cooperativas de la Comunidad Valenciana.

Los socios de las cooperativas también pueden efectuar otras aportaciones 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 ; este 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 "Resultados de ejercicios anteriores", siempre que se trate de aportaciones exigidas a los socios con la finalidad de compensar total o parcialmente las pérdidas de la sociedad cooperativa.

Los aspectos contables del Fondo de Reserva Obligatorio y del Fondo de Reembolso o Actualización se regulan dentro del capítulo de fondos propios en una norma dedicada expresamente a los fondos de reserva específicos de las sociedades cooperativas. Dichas reservas presentan las siguientes características:

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

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 acuerdos cooperativos regulados en el artículo 79.3 de la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas.

El Fondo de Reembolso o Actualización es una reserva especial regulada en las leyes de cooperativas de las Comunidades Autónomas de Andalucía, Madrid, Extremadura, Galicia, Valencia, Cataluña y Castilla-La Mancha, 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 a la que se destinarán determinados porcentajes establecidos de los beneficios disponibles.

El hecho de que las sociedades cooperativas pueden acogerse a las leyes de regularización de balances en los mismos términos y con los mismos beneficios que el resto de las sociedades de derecho común, ha permitido que en determinados supuestos las leyes de cooperativas hayan establecido la posibilidad de dotar el Fondo de Reembolso o Actualización con cargo a reservas de regularización disponibles.

En las presentes normas, no se ha desarrollado una regulación contable aplicable a los fondos de reserva voluntarios de carácter repartible e irrepartible contemplados en la normativa sobre cooperativas, por entender que la naturaleza de estos fondos no exige un tratamiento contable distinto al establecido en el Plan General de Contabilidad.

En relación con las reservas, el artículo 44.12 de la Ley Foral 12/1996, de 2 de julio, de Cooperativas de Navarra establece que "Las subvenciones de capital recibidas por las cooperativas serán irrepartibles, incorporándose directamente al patrimonio de las mismas dentro de reservas especiales con el nombre de Reservas por Subvenciones." A este respecto, conviene señalar que, de acuerdo con lo dispuesto por el Plan General de Contabilidad, las subvenciones de capital no reintegrables deberán figurar como "Ingresos a distribuir en varios ejercicios" en el pasivo del balance, por lo que una posible interpretación del precepto reproducido consistiría en que, una vez registrada la concesión de la subvención de capital como un ingreso a distribuir en varios ejercicios, -lo que viene a poder ser considerado como patrimonio a efectos de dicha Ley-, debería dotarse la "Reserva por Subvenciones" en cada ejercicio, como mínimo en el importe de aquélla imputado al resultado. Dicha partida formará

parte de los fondos propios. En definitiva, las cuentas anuales recogerán el importe total de la subvención, teniendo en cuenta el efecto impositivo.

La partida de "Retornos a cuenta" se refiere a los posibles anticipos del reparto de beneficios y se mantiene debido a que en la legislación de Cataluña esta partida se incluye como minoradora de los fondos propios en el modelo de balance establecido en su normativa para el depósito de cuentas en el Registro de Cooperativas.

La última norma del capítulo de fondos propios se destina a la regulación de los aspectos contables de los fondos subordinados con vencimiento en la liquidación de la cooperativa, cuyo registro contable debe efectuarse en el subgrupo de "Capital y fondos capitalizados" y para el que se ha abierto el epígrafe "Fondos capitalizados" dentro de la agrupación de "Fondos propios" del pasivo del balance, atendiendo a que se trata de una forma de financiación que permanece en la cooperativa hasta la aprobación de su liquidación, y que en cuanto a prelación de créditos se sitúa detrás de todos los acreedores comunes.

El capítulo segundo se destina a la delimitación de la naturaleza contable del Fondo de Educación, Formación y Promoción, aspecto específico de las sociedades cooperativas.

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

Las particularidades que presenta su dotación y la diferente calificación que recibe este fondo en las distintas leyes de cooperativas han dado lugar al planteamiento de dos posturas alternativas para su tratamiento contable, según se incida en su consideración como fondos propios o como fondos ajenos.

La discusión de estas alternativas sobre el Fondo de Educación, Formación y Promoción, al tratarse de una partida que puede recoger características de fondo propio y de fondo ajeno, ha hecho considerar eclécticamente que la solución más adecuada para su contabilización es crear una nueva agrupación en el pasivo del balance denominada "Fondo de

Educación, Formación y Promoción" que aparecerá situada inmediatamente después de la agrupación de "Ingresos a distribuir en varios ejercicios", lo que facilita el análisis de las cuentas anuales por los posibles usuarios.

Sin perjuicio de lo anterior, la dotación de dicho fondo se incorporará como un gasto, en una agrupación independiente de la cuenta de pérdidas y ganancias, utilizando al efecto una cuenta abierta en el subgrupo 65 del Plan General de Contabilidad. A su vez, el subgrupo 13 del Plan pasará a denominarse "Fondos específicos de financiación e ingresos a distribuir en varios ejercicios" y añadirá una cuenta para el registro del Fondo de Educación, Formación y Promoción. Las subvenciones, ayudas y multas destinadas al fondo se registrarán como un ingreso en línea independiente de la cuenta de resultados y se incorporarán a la dotación del fondo incrementando la correspondiente cuenta de gasto. Esta forma de registro permite identificar en la cuenta de pérdidas y ganancias, un resultado del ejercicio, equiparable al de otras unidades económicas, y otro denominado "excedente de la cooperativa" afectado por determinadas partidas que sólo se producen en las cooperativas.

Los fondos ajenos, regulados en las distintas Leyes de Cooperativas, incorporados al capítulo tercero de las presentes normas, se registrarán, en su caso, en cuentas específicas creadas al efecto en los subgrupos 15 y 50 y se integrarán en el pasivo del balance formando parte de las

agrupaciones "Acreedores a largo plazo" o "Acreedores a corto plazo" dependiendo de su vencimiento.

Las normas del capítulo cuarto se centran en la cuenta de pérdidas y ganancias de las sociedades cooperativas para regular las especificidades contables que afectan a la determinación del resultado del ejercicio y su distribución, así como a distintos conceptos de gasto e ingreso derivados de operaciones efectuadas con los propios socios de la cooperativa y a las remuneraciones al capital social.

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 la primera, cuarta y quinta parte del Plan General de Contabilidad, sin perjuicio de las reglas específicas recogidas en las presentes normas.

Las normas sobre adquisiciones a los socios de bienes y servicios de trabajo, o de otro tipo, inciden especialmente en la aplicación de los principios de devengo y precio de adquisición, exigiendo que en cada ejercicio se reflejen las operaciones en función de la corriente real de las mismas con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera derivada de ellas y, en todo caso, valoradas por su precio de adquisición.

La valoración de las adquisiciones de bienes y servicios a los socios para la gestión cooperativa requiere un tratamiento contable especial en los supuestos en que el precio de adquisición se fije en función de circunstancias futuras y, de forma particular, cuando las leyes de cooperativas de distintas Comunidades Autónomas impongan un límite a dicho precio, o se pacte que el precio de adquisición no pueda superar el precio real de liquidación o el precio de mercado. Así se establece en los artículos 55.2 y 57.2 de la Ley 9/1998, de 22 de diciembre, de Cooperativas de Aragón ; 66.2 a) de la Ley 4/1993, de 24 de junio, de Cooperativas de Euskadi ; 58.2 y 61.3 a) de la Ley 2/1998, de 26 de marzo, de Sociedades Cooperativas de Extremadura ; 86.2 y 89.2 a) de la Ley 2/1999, de 31 de marzo, de Sociedades Cooperativas Andaluzas ; 73.2 a) de la Ley 4/2002, de 11 de abril, de Cooperativas de la Comunidad de Castilla y León ; 67.3 a) de la Ley 20/2002, de 14 de noviembre, de Cooperativas de la Comunidad de Castilla la Mancha, y 67.3.a) de la Ley 8/2003, de 24 de marzo, de Cooperativas de la Comunidad Valenciana ; mientras que no se impone límite en los artículos 57.2 y 59.4 a) de la Ley 4/1999, de 30 de marzo, de Cooperativas de la Comunidad de Madrid y 61.3 y 65.1 a) de la Ley 18/2002, de 5 de julio, de Cooperativas de Cataluña.

Para el registro contable de estos supuestos 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 pendientes 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 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 contable de las adquisiciones de bienes y servicios a los socios para la gestión cooperativa, las presentes normas han creado cuentas específicas en los grupos 3, 4 y 6 del Plan General de Contabilidad.

Del mismo modo, las entregas a los socios de bienes y servicios cooperativizados, que se entienden realizadas en términos de compensación de costes, suponen un ingreso para la cooperativa por las correspondientes contraprestaciones, a registrar en la cuenta abierta al efecto en el grupo 7 incluido en la segunda y tercera parte del Plan.

La incorporación a la cuenta de pérdidas y ganancias de las cuentas de los grupos 6 y 7 mencionadas en el párrafo anterior, se efectúa en la agrupación "Adquisiciones a los socios" del debe y en la partida "Ingresos por operaciones con socios" del haber, respectivamente, que son creadas a tal efecto.

En relación con este tipo de ingresos debe señalarse que, de acuerdo con la disposición adicional quinta de la Ley 27/1999, de Cooperativas, no tienen la consideración de ventas, las entregas de bienes ni las prestaciones de servicios realizadas a sus socios por las cooperativas, tanto si son producidos por ellas como si se adquieren a terceros en cumplimiento de sus fines sociales.

En cualquier caso, con objeto de que las cuentas anuales de las sociedades cooperativas reflejen la imagen fiel del patrimonio, la situación financiera y los resultados de la sociedad, las normas sobre el registro contable de ingresos y gastos consecuencia de operaciones con socios, exigen que se tenga en cuenta la verdadera naturaleza de la operación atendiendo a su fondo económico.

Por su parte, la norma 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 extraordinarios derivados de plusvalías obtenidas en la enajenación de ciertos elementos del inmovilizado.

Cuando el resultado del ejercicio es positivo, atendiendo a lo establecido en las distintas leyes de cooperativas, debe procederse a efectuar las deducciones correspondientes a conceptos tales como resultados negativos de ejercicios anteriores y 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 fondos propios reguladas en leyes autonómicas de cooperativas.

A efectos del registro contable de las deudas con socios procedentes del retorno cooperativo y, en su caso, de los intereses devengados por dichos retornos, tal y como regulan determinadas legislaciones [Artículos 62.2 b) de la Ley 2/1998 Extremadura, art. 62.2 y 68.3 de la Ley 8/2003 Comunidad Valenciana y 58.4 c) de la Ley 9/1998 Aragón], 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 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, 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.

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 122."Aportaciones de socios para compensación de pérdidas" y que se reflejan en el activo del balance en la partida "Crédito por retornos cooperativos a compensar", teniendo en cuenta el correspondiente efecto financiero.

En la penúltima norma de este capítulo se regula la contabilización, de lo que posiblemente es uno de los aspectos más singulares de las cooperativas: las remuneraciones al capital social y, en su caso, a otras partidas de fondos propios, reconocidas en las leyes de cooperativas.

La remuneración de las aportaciones, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 48 de la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas, debe figurar individualizada en la cuenta de pérdidas y ganancias, de forma que pueda conocerse expresamente su incidencia en el resultado de la cooperativa. A su vez, en este artículo se condiciona el reparto de la remuneración de las aportaciones a la existencia previa de resultados positivos en el ejercicio económico, circunstancia o condicionamiento que, aunque se repite en diferentes leyes autonómicas de cooperativas, no es común para todas ellas.

Esta exigencia legal de un resultado positivo junto al objetivo básico de la normalización contable de facilitar la comprensión y comparabilidad de la información contable elaborada por cualquier entidad, en la medida en que va a servir para dar a conocer su situación a un colectivo heterogéneo de personas y entidades interesadas en ella, ha aconsejado crear una agrupación específica en el debe de la cuenta de pérdidas y ganancias, situada a continuación del "Resultado del Ejercicio (beneficios)", en cuanto se considera que hasta este concepto el resultado de la sociedad cooperativa es comparable con el de cualquier otro ente económico que formule cuentas anuales (empresas, fundaciones, asociaciones, etc.).

A partir de dicha magnitud, se reflejan los importes de la remuneración a las aportaciones (capital y otros fondos propios así remunerados) y, como ya se ha indicado antes, el de la dotación al Fondo de Educación y Promoción, de forma separada en las dos últimas líneas del debe de la cuenta de pérdidas y ganancias, para lo que se crean agrupaciones específicas previas al excedente de la cooperativa, en la medida que son conceptos específicos establecidos en las leyes de cooperativas que responden a las características de estas sociedades.

En las sociedades cooperativas la distribución de los resultados no se basa en los porcentajes de participación de los socios en el capital social sino en la participación de estos en la actividad cooperativizada.

No obstante, las remuneraciones (el interés) al capital social se cuantifican mediante un porcentaje sobre el importe de las aportaciones al capital y se condicionan en la mayoría de las leyes de cooperativas a que el resultado sea positivo, de forma que comparten muchos aspectos con la distribución de beneficios de las sociedades de capital, si bien se produce de nuevo un elemento (el interés devengado) que tiene características comunes a dos conceptos contables: dividendos y gastos. Por esta razón, su registro contable en los casos en que la ley permite su "reparto" a pesar de tener la cooperativa pérdidas en el ejercicio, ha supuesto un problema adicional cuya solución ha exigido el acercamiento de las diferentes posturas planteadas, con el fin de establecer criterios que atendiendo a las líneas marcadas por el Plan

General de Contabilidad y a la naturaleza de los hechos, logran un adecuado reflejo contable de su significación económica y financiera.

En los casos en que la sociedad haya tenido un resultado negativo en el ejercicio, el tratamiento contable de las remuneraciones a las aportaciones, permitido por las leyes autonómicas de cooperativas, supone ofrecer una solución técnica que permita obtener la adecuada congruencia de la normativa contable.

En este sentido, y de forma sintética, el registro de las remuneraciones de las aportaciones al capital o a otros fondos propios específicos de las cooperativas, se reflejará de la siguiente forma:

Si existe beneficio previo, y hasta el límite de éste, se considera un gasto, con naturaleza propia, de la cooperativa.

Si no existe beneficio previo, o la retribución excede su importe, la única forma de dar congruencia a dicha retribución es calificarla como un menor fondo propio de la cooperativa, bien disminuyendo reservas, bien anticipando gastos sobre beneficios futuros, aspecto este último muy similar al tratamiento previsto para los dividendos a cuenta de las sociedades mercantiles.

En el capítulo quinto de las presentes normas se regula 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 otra información que se ha considerado necesaria para la comprensión de las cuentas anuales presentadas por las sociedades cooperativas, con el fin de que aquellas 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, la separación por secciones, el Fondo de Educación, Formación y Promoción, las operaciones con socios y el "capital" temporal. Así mismo, se ha dado nueva redacción al apartado de distribución de 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.

Como ocurre en el resto de las normas, en este capítulo, dedicado 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 sus actividades 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 anexo a estas normas sobre aspectos contables de las sociedades cooperativas, se presentan el balance y la cuenta de pérdidas y ganancias, en sus modelos normal y abreviado, que componen las cuentas anuales conjuntamente con la memoria.

CAPÍTULO 1.º

Delimitación de los fondos propios en las sociedades cooperativas

Primera. Fondos propios.

1. Concepto. Los fondos propios de una sociedad cooperativa se identifican con el importe que resulta de deducir de los activos de la sociedad, los ingresos a distribuir en varios ejercicios, el fondo de educación, formación y promoción, las provisiones para riesgos y gastos y los acreedores que constituyen las obligaciones de la cooperativa, presentando las siguientes características:

Reflejan el conjunto de recursos, con carácter general permanentes, propiedad de los socios u otros partícipes.

Su importe está constituido por aportaciones de socios u otros partícipes y por recursos generados por la propia sociedad que no tengan la naturaleza de obligación exigible.

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.

Garantía o solvencia de la sociedad frente a terceros.

2. Partidas que integran los fondos propios. En particular, dentro de los fondos propios se pueden distinguir:

Capital social.

Reservas, procedentes de beneficios generados en ejercicios anteriores, o aportadas por los propios socios ; en particular, el Fondo de Reserva Obligatorio, las voluntarias, especiales como la Reserva por subvenciones y las derivadas de revalorizaciones legales del activo.

Otras partidas, como son:

Con signo positivo: el excedente positivo de la cooperativa, las aportaciones de socios para compensación de pérdidas y el remanente y los fondos capitalizados a que se refiere la norma quinta.

Con signo negativo: el excedente negativo de la cooperativa, el "retorno a cuenta", los resultados negativos de ejercicios anteriores y, en su caso, las participaciones propias adquiridas para reducción de capital.

Segunda. Capital social.

2.1 Constitución y aumento:

2.1.1 Concepto. El capital social de una sociedad cooperativa 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 la constitución de la sociedad 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. Las características básicas del capital social son:

Su carácter de permanencia o estabilidad, de forma que su reembolso o reducción está sometido a una serie de limitaciones impuestas por la Ley.

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.

Actúa como garantía de los acreedores sociales.

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

No sirve, con carácter general, para estructurar el derecho de voto.

No se utiliza como base de reparto de beneficios e imputación de pérdidas.

2.1.2 Cuentas anuales. El capital social, que recoge el importe correspondiente a las aportaciones, obligatorias y voluntarias, de socios, colaboradores y asociados o adheridos, en los términos previstos por la Ley, lucirá en el epígrafe "Capital suscrito cooperativo" de la agrupación "Fondos propios" del pasivo, quedando modificados así los modelos normal y abreviado de balance, contenidos en la cuarta parte del Plan General de Contabilidad. Cuando el colaborador no tenga la condición de socio, la aportación efectuada se registrará de acuerdo con su naturaleza.

2.1.3 Cuentas a emplear. A efectos del registro contable de las distintas aportaciones al capital social, la cuenta 100. "Capital social" incluida en la segunda y tercera parte del Plan General de Contabilidad, podrá emplearse con 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. "Capital social cooperativo: aportaciones obligatorias".

Capital suscrito en las sociedades cooperativas como consecuencia de aportaciones obligatorias de acuerdo con la Ley.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el capital inicial y las sucesivas ampliaciones correspondientes a las aportaciones obligatorias u otras que correspondan, como puede ser la capitalización 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.

1001. "Capital social cooperativo: aportaciones voluntarias".

Capital suscrito en las sociedades cooperativas como consecuencia de aportaciones voluntarias de acuerdo con la Ley.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el capital inicial y las sucesivas ampliaciones correspondientes a las aportaciones voluntarias.

b) Se cargará por las reducciones del capital social y a la extinción de la sociedad una vez transcurrido el período de liquidación.

1002. "Capital social cooperativo: socios colaboradores y asociados o adheridos".

Capital suscrito en las sociedades cooperativas como consecuencia de aportaciones efectuadas por socios colaboradores y asociados o adheridos de acuerdo con la Ley.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el capital correspondiente a las aportaciones efectuadas por socios colaboradores y asociados o adheridos.

b) Se cargará por las reducciones del capital social y a la extinción de la sociedad una vez transcurrido el período de liquidación.

2.1.4 Remuneración del capital. El tratamiento contable de los intereses que retribuyen el capital social cooperativo, tal y como se definen en la Ley, será el dispuesto en la Norma Decimotercera.

2.2 Reducciones:

2.2.1 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, de la imputación de pérdidas y de otras causas, de acuerdo con lo dispuesto por la Ley.

2.2.2 Reducción de capital por baja de socios. Las reducciones del capital social cooperativo, motivadas por el reembolso de las aportaciones al socio que cause baja, producirán, desde el momento en que adquiera firmeza el acuerdo del Consejo Rector por el que se formaliza dicha baja, 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 calificarán en los mismos términos que los señalados anteriormente.

Dicha 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" de la agrupación "Acreedores a corto plazo" o "Acreedores a largo plazo", dependiendo del vencimiento, del pasivo del balance normal incluido en la cuarta parte del Plan General de Contabilidad. En el modelo de balance abreviado, se creará el epígrafe "Deudas a corto plazo con socios" dentro de la agrupación "Acreedores a corto plazo" del pasivo. Si la exigibilidad de estas deudas se produjera en el largo plazo, se creará el epígrafe "Deudas a largo plazo con socios" que recoja esos importes en la agrupación "Acreedores a largo plazo"; en cualquier caso, se tendrá en cuenta el efecto financiero derivado de la operación.

2.2.3 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 imputará a las partidas de reservas que correspondan de acuerdo con lo dispuesto por la Ley.

A los efectos del párrafo anterior, aquellas 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 consideran pérdidas imputables.

2.2.4 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 2.1 anterior, con abono a una cuenta que se adecúe 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 y otros conceptos" y 52. "Deudas a corto plazo por préstamos recibidos y otros conceptos" incluidos en la segunda y tercera parte del Plan General de Contabilidad, las cuentas creadas al efecto con la siguiente denominación 178. "Deudas a largo plazo por reembolso de aportaciones a los socios" y 528. "Deudas a corto plazo por reembolso de aportaciones a los socios" ; cuya definición y movimiento son: 178. "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 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 del Consejo Rector por el que se formaliza la baja del socio.

b) Se cargará por el reintegro anticipado, total o parcial, con abono a cuentas del subgrupo 57.

528. "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 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 del Consejo Rector por el que se formaliza la baja del socio.

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

2.3 "Capital" temporal.

2.3.1 Concepto. El término "capital" temporal recogido en determinadas leyes, está constituido por los recursos de carácter temporal o transitorio obtenidos por la cooperativa procedentes de la admisión de aportaciones derivadas del establecimiento de vínculos sociales de duración determinada y que resultan de la pertenencia temporal o definida del socio a la cooperativa. Su naturaleza contable es la de deuda con determinadas características propias sobre las que habrá de informarse en la memoria.

2.3.2 Remuneración. El tratamiento contable de la remuneración de las aportaciones al "capital" temporal será el correspondiente a las deudas,

creando una partida al efecto dentro de las agrupaciones "Gastos financieros y gastos asimilados" del debe de los modelos normal y abreviado de la cuenta de pérdidas y ganancias incluidos en la cuarta parte del Plan General de Contabilidad.

2.3.3 Cuentas anuales. El "capital" temporal a que se ha hecho mención en los números anteriores figurará en los epígrafes creados al efecto, dentro de las agrupaciones "Acreedores a largo plazo" y "Acreedores a corto plazo", según corresponda, del pasivo del balance, cuyas denominaciones serán:

"Acreedores por "Capital" temporal a largo plazo" y "Acreedores por "Capital" temporal a corto plazo", respectivamente.

2.3.4 Cuentas a emplear. A efectos del registro contable, dentro de los subgrupos 17. "Deudas a largo plazo por préstamos recibidos y otros conceptos" y 52. "Deudas a corto plazo por préstamos recibidos y otros conceptos" contenidos en la segunda y tercera parte del Plan General de Contabilidad, podrán emplearse, respectivamente, las cuentas 179.

"Acreedores por "Capital" temporal a largo plazo" y 529. "Acreedores por "Capital" temporal a corto plazo", con el siguiente movimiento y definición:

179. "Acreedores por "Capital" temporal a largo plazo".

Importe de los recursos de carácter temporal o transitorio obtenidos por la sociedad cooperativa procedentes de la admisión de aportaciones derivadas del establecimiento de vínculos sociales de duración determinada, bajo la forma jurídica de "capital" temporal.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el importe de las aportaciones de esta naturaleza obtenidas con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

b) Se cargará, con carácter general, en la cancelación anticipada del vínculo social de duración determinada.

529. "Acreedores por "Capital" temporal a corto plazo".

Importe de los recursos de carácter temporal o transitorio obtenidos a corto plazo por la sociedad cooperativa procedentes de la admisión de aportaciones derivadas del establecimiento de vínculos sociales de duración determinada, bajo la forma jurídica de "capital" temporal.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el importe de las aportaciones de esta naturaleza obtenidas, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

b) Se cargará, con carácter general, en la cancelación del vínculo social de duración determinada.

Tercera. Otras aportaciones de los socios.

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 Undécima-, 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 aquéllos de acuerdo con lo dispuesto en la Norma Undécima.

2. Cuentas anuales. Las aportaciones a que se ha hecho mención, se recogerán en las cuentas anuales en la agrupación "Fondos propios" del pasivo 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 pasivo del balance, según se indica en la Norma Cuarta.

b) Las aportaciones o cuotas a que se refiere la letra b) del apartado 1 anterior, se recogerán en la partida "Aportaciones de socios para compensación de pérdidas" del epígrafe "Resultados de ejercicios anteriores".

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", creada en la Norma Quinta. Por otra parte, se podrá emplear la cuenta 122. "Aportaciones de socios para compensación de pérdidas" contenida en la segunda y tercera parte del Plan General de Contabilidad para efectuar el registro de las operaciones a que se refiere la letra b) del apartado 2 anterior.

Cuarta. Fondos de reserva específicos de las sociedades cooperativas.

4.1 Fondo de reserva obligatorio.

4.1.1 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.

4.1.2 Dotación. Se dotará mediante la aplicación del resultado de la cooperativa con los límites establecidos en la Ley, siempre que exista el beneficio disponible al que se refiere la letra b) del apartado 1 de la Norma Duodécima. Si la Ley así lo establece también se nutrirá con el importe que corresponda de la revalorización de balances, sin perjuicio del cumplimiento de las obligaciones que se deriven de la correspondiente ley de actualización.

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.

4.1.3 Cuentas anuales. El "Fondo de Reserva Obligatorio" figurará en el pasivo del balance, agrupación "Fondos propios", creándose dentro del epígrafe "Reservas", una partida con la denominación "Fondo de Reserva Obligatorio".

4.1.4 Cuentas a emplear. A efectos del registro contable, podrá emplearse la cuenta 112. "Fondo de Reserva Obligatorio" creada al efecto en el subgrupo 11. "Reservas" contenido en la segunda y tercera parte del Plan General de Contabilidad ; su definición y movimiento son los siguientes:

112. "Fondo de Reserva Obligatorio".

Esta cuenta registrará la reserva legal de las sociedades cooperativas denominada "Fondo de Reserva Obligatorio" de acuerdo con lo dispuesto en la Ley.

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, siempre que exista beneficio disponible, con cargo a la cuenta 129.

a.2) Por el importe de las deducciones sobre las aportaciones obligatorias al capital social derivados de la baja no justificada de socios, con cargo a la cuenta 100.

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.

4.2 Fondo de reembolso o de actualización:

4.2.1 Concepto. El "Fondo de Reembolso o Actualización" constituye una reserva generada por la sociedad cooperativa con el fin de recoger la revalorización o actualización de las aportaciones que se restituyan en el futuro, en los términos previstos por la Ley.

4.2.2 Dotación. Se dotará mediante la aplicación del resultado de la cooperativa de acuerdo con lo previsto por la Ley, siempre que exista beneficio disponible a que se refiere la letra b) del apartado 1 de la Norma Duodécima. Si de acuerdo con el Código de Comercio se promulgara una Ley que permitiera la revalorización de activos, lo que generará, en su caso, una reserva de revalorización, cuando ésta sea disponible se incorporará a este fondo la parte que corresponda o, en su caso, lo que señale la Ley.

4.2.3 Cuentas anuales. El "Fondo de Reembolso o Actualización" figurará en el pasivo del balance, agrupación "Fondos propios", creándose dentro del epígrafe "Reservas", una partida con la denominación "Fondo de Reembolso o Actualización".

4.2.4 Cuentas a emplear. A efectos del registro contable, podrá emplearse la cuenta 114. "Fondo de Reembolso o Actualización" creada en el subgrupo 11. "Reservas" contenido en la segunda y tercera parte del Plan General de Contabilidad. Su definición y movimiento son los siguientes:

114. "Fondo de Reembolso o Actualización".

1140. "Fondo por incorporación de beneficios".

1141. "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.

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

5.1 Fondo de participaciones.

5.1.1 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 y que, a efectos de prelación de créditos, se situarán detrás de todos los acreedores comunes. De acuerdo con lo indicado se considerarán fondos propios de la sociedad cooperativa.

5.1.2 Remuneración. El tratamiento contable de la remuneración de estas participaciones será el dispuesto en la Norma Decimotercera.

5.1.3 Cuentas anuales. Las participaciones a que se ha hecho mención en los números anteriores figurarán en un epígrafe creado al efecto, dentro de la agrupación "Fondos propios" del pasivo del balance, con la denominación "Fondos capitalizados".

5.1.4 Cuentas a emplear. A efectos del registro contable, dentro del subgrupo 10 que se denomina "Capital y Fondos Capitalizados" contenido en la segunda y tercera parte del Plan General de Contabilidad, 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, a efectos de prelación de créditos, se sitúen detrás de todos los acreedores comunes.

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.

5.2 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 los apartados 5.1.2, 5.1.3 y 5.1.4. anteriores.

CAPÍTULO 2.o

Delimitación del fondo de educación, formación y promoción de las sociedades cooperativas

Sexta. Fondo de educación, formación y promoción

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 agrupación específica 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.

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 de acuerdo con su naturaleza contable, considerándose un ingreso para la cooperativa, sin perjuicio del registro contable de la consiguiente 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 mediante su estructura interna, 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.

4. Cuentas anuales. Las distintas partidas de las cuentas anuales afectadas por esta operación son:

El "Fondo de Educación, Formación y Promoción" figurará en el pasivo del balance en la agrupación creada al efecto con la denominación "Fondo de Educación, Formación y Promoción", inmediatamente antes de la correspondiente a las "Provisiones para riesgos y gastos" de los modelos de balance incluidos en la cuarta parte del Plan General de Contabilidad.

Su dotación se registrará en una partida con la denominación: "Dotación al "Fondo de Educación, Formación y Promoción" " en la agrupación creada al efecto, inmediatamente después del resultado del ejercicio, en el debe de los modelos de la cuenta de pérdidas y ganancias incluidos en la cuarta parte del Plan General de Contabilidad.

Si se obtienen subvenciones, donaciones, u otras ayudas, o se imponen sanciones a los socios que se deban imputar al "Fondo de Educación, Formación y Promoción", se reflejará en la agrupación creada al efecto, "Ingresos imputables al "Fondo de Educación, Formación y Promoción" " en el haber de los modelos de cuenta de pérdidas y ganancias incluidos en la cuarta parte del Plan General de Contabilidad, inmediatamente después del resultado del ejercicio. Dicha imputación, provocará la dotación simultánea, por igual importe al "Fondo de Educación, Formación y Promoción" de acuerdo con lo señalado anteriormente.

5. Cuentas a emplear. A efectos del registro contable de las operaciones anteriores se podrán emplear las siguientes cuentas:

Dentro del subgrupo 13. "Fondos especiales e ingresos a distribuir en varios ejercicios" incluido en la segunda y tercera parte del Plan General de Contabilidad, se crea la cuenta 139. "Fondo de Educación, Formación y Promoción", con el siguiente contenido:
139. "Fondo de Educación, Formación y Promoción".

Fondos destinados a cumplir con las obligaciones establecidas en la Ley cuya finalidad consista en la realización de actividades de educación y promoción.

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 del grupo 6.

Dentro del subgrupo 65. "Otros gastos de gestión y específicos de las Cooperativas" incluido en la segunda y tercera parte del Plan General de Contabilidad, 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 139.

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, 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.

CAPÍTULO 3.o

Delimitación de los fondos ajenos en las sociedades cooperativas

Séptima. Fondos ajenos.

1. Concepto. Las obligaciones, la admisión de financiación voluntaria de los socios o de terceros no socios bajo cualquier modalidad jurídica y el resto de las participaciones y financiación, subordinada o no, cuyo vencimiento no se produzca en la fecha de liquidación de la sociedad cooperativa, se considerarán, con carácter general, fondos ajenos y como tales deberán figurar en el pasivo del balance de las cuentas anuales.

En particular, los títulos participativos forman parte de los fondos ajenos, sin perjuicio de que su remuneración esté fijada en función de la evolución de la actividad de la cooperativa, pudiendo, además, incorporar un interés fijo, siendo su tratamiento contable el mismo que el establecido para los préstamos participativos regulados en el artículo 20 del Real Decreto-ley 7/1996, de 7 de junio, es decir, se consideran como deudas de la cooperativa.

2. Retribución. La retribución de los fondos ajenos se registrará como un gasto financiero, formando parte del resultado financiero, independientemente de que su importe pueda fijarse a partir del resultado de la cooperativa.

3. Cuentas anuales. Los Fondos Subordinados que tengan la consideración de fondos ajenos, deberán figurar en las partidas correspondientes del pasivo del balance dentro de las agrupaciones "Acreedores a largo plazo" o "Acreedores a corto plazo" de acuerdo con su plazo de vencimiento.

4. Cuentas a emplear. A efectos de registro contable, se podrán crear, dentro de los subgrupos 15 "Empréstitos y otras emisiones análogas" y 50 "Empréstitos y otras emisiones análogas a corto plazo" que correspondan contenidos en la segunda y tercera parte del Plan General de Contabilidad, las cuentas 157. "Otras participaciones a largo plazo" y 507. "Otras participaciones a corto plazo".

CAPÍTULO 4.o

Delimitación de conceptos integrantes de la cuenta de pérdidas y ganancias de las sociedades cooperativas

Octava. 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 y 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, sin perjuicio de las reglas específicas establecidas en las presentes Normas.

Novena. 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 precio real de liquidación, el precio de mercado 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 el límite, o cuando se haya pactado que el precio de adquisición no pueda superar el precio real de liquidación o el precio de mercado, y finalmente cualquiera de estos últimos sea menor que el precio de adquisición estimado inicialmente, la diferencia existente entre ambos minorará el precio de adquisición, 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.

En cualquier caso, en el registro contable de las adquisiciones de bienes a los socios para la gestión cooperativa se tendrá en cuenta la verdadera naturaleza de la operación atendiendo a su fondo económico, con el fin de que las cuentas anuales reflejen la imagen fiel del patrimonio, la situación financiera y los resultados de la sociedad cooperativa.

2. Concepto de precio real de liquidación y precio de mercado.

2.1 Precio real de liquidación.-Se entiende por precio real de liquidación o valor neto de realización, el valor que se corresponde con el precio de venta a terceros de los bienes adquiridos a los socios, una vez deducidos los gastos necesarios para realizar la venta y, en su caso, para transformar los bienes adquiridos.

2.2 Precio de mercado.-Se entiende por precio de mercado o precio de reposición, con carácter general, el valor por el cual puede ser intercambiado un bien entre partes independientes en una transacción libre.

El precio de mercado tendrá como orientación el importe satisfecho por bienes de similares características en la zona donde se realiza la actividad cooperativa, sin perjuicio de considerar las particularidades de la operación.

3. Cuentas anuales.-En el debe de los modelos normal y abreviado de la cuenta de pérdidas y ganancias, se incorporarán agrupaciones específicas para las adquisiciones de bienes a los socios, con la denominación de "Adquisiciones a los socios".

4. Cuentas a emplear.-Para registrar lo indicado, se podrán crear:
Dentro del subgrupo 40. "Proveedores", en la cuenta 400 "Proveedores" contenida en la segunda y tercera parte del Plan General de Contabilidad, la cuenta 4007. "Proveedores socios cooperativos". La 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, entre las que puede estar el precio real de liquidación o el precio de mercado de la operación.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el importe de la estimación realizada pendiente de pago, con cargo, generalmente, a la cuenta 606.

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 606.

Dentro del subgrupo 44. "Deudores varios" contenido en la segunda y tercera parte del Plan General de Contabilidad, 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 al precio real de liquidación de la operación de adquisición o, en su caso, al pactado.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por el importe del desembolso efectuado por la compra que exceda del precio real de liquidación, con abono, generalmente, a la cuenta 606.

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 segunda y tercera parte del Plan General de Contabilidad, podrá emplearse la cuenta 606.

"Compras efectuadas a los socios", cuyo movimiento y definición son los siguientes:

606. "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 la norma de valoración, 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 segunda y tercera parte del Plan General de Contabilidad, 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 segunda y tercera parte del Plan General de Contabilidad, podrá emplearse la cuenta 307.

"Mercaderías adquiridas a socios".

Igualmente, dentro del subgrupo 31. "Materias primas" contenido en la segunda y tercera parte del Plan General de Contabilidad, podrá emplearse la cuenta 317. "Materias primas adquiridas a socios".

En las cuentas 608, 609 y 756 incluidas en la segunda parte del Plan General de Contabilidad, se crearán cuentas de cuatro dígitos para las operaciones realizadas con socios, en lo que se refiere a descuentos en las adquisiciones.

5. 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.

6. 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.

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

10.1 Adquisiciones de servicios de trabajo a los socios.

10.1.1 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. En cada ejercicio económico se atenderá a la corriente real asociada a los servicios prestados 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.

En cualquier caso, en el registro contable de los servicios prestados por los socios trabajadores o de trabajo, se tendrá en cuenta la verdadera naturaleza de la operación atendiendo a su fondo económico, con el fin de que las cuentas anuales reflejen la imagen fiel del patrimonio, la situación financiera y los resultados de la sociedad cooperativa.

10.1.2 Cuentas anuales.-En la cuenta de pérdidas y ganancias se incorporarán las retribuciones por los servicios prestados por los socios en un epígrafe específico cuya denominación será: "Adquisiciones a los socios".

10.1.3 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 segunda y tercera parte del Plan General de Contabilidad, 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:

a1) Por el pago efectivo, con abono a cuentas del subgrupo 57.

a2) Por las devengadas y no pagadas, con abono a cuentas del subgrupo 46.

a3) 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.

a4) Por compensación de deudas pendientes con abono a las cuentas del grupo 2, 4 ó 5 que correspondan.

10.2 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.

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.

Undécima. 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.-Con carácter general, y siempre que no tenga el carácter de actividad ordinaria, para el registro de la operación anterior, se creará una partida en el haber de la cuenta de pérdidas y ganancias con la siguiente denominación: "Ingresos por operaciones con socios", que formará parte de la agrupación "Otros ingresos de explotación" del haber del modelo normal de la cuenta de pérdidas y ganancias y de la agrupación "Ingresos de explotación" del haber del modelo abreviado de la cuenta de pérdidas y ganancias, incluidos en la cuarta parte del Plan General de Contabilidad.

En cualquier caso, en el registro contable de las contraprestaciones de los socios por los bienes y servicios entregados por la cooperativa se tendrá en cuenta la verdadera naturaleza de la operación atendiendo a su fondo económico, con el fin de que las cuentas anuales reflejen la imagen fiel del patrimonio, la situación financiera y los resultados de la sociedad cooperativa.

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 segunda y tercera parte del Plan General de Contabilidad, 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, con cargo a cuentas del subgrupo 44 ó 57.

Duodécima. Distribución de resultados.

1. Aplicación del beneficio.-La distribución del resultado positivo de la sociedad cooperativa, es decir, el 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, 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 a los socios ; debiendo figurar en el pasivo del balance dentro del epígrafe "Deudas con empresas del grupo, asociadas y socios" de la agrupación "Acreedores a corto plazo". A efectos de registro contable, dentro del subgrupo 52. "Deudas a corto plazo por préstamos recibidos y otros conceptos" incluido en la segunda y tercera parte del Plan General de Contabilidad, podrá emplearse la cuenta 525. "Retorno cooperativo a pagar a corto plazo", con la siguiente definición y contenido:
525. "Retorno cooperativo a pagar a corto plazo".

Deudas a corto plazo con socios por retornos cooperativos 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, al aprobarse la aplicación de los excedentes, con cargo a la cuenta 129.

b) Se cargará:

b1) Por la retención a cuenta de impuestos, con abono a la cuenta 475.

b2) Al pago, con abono a cuentas del subgrupo 57.

Cuando el pago del retorno cooperativo a los socios sea a largo plazo y devengue intereses por el aplazamiento, el importe de esta deuda figurará en el pasivo del balance por el valor de reembolso dentro de la agrupación "Acreedores a largo plazo". A efectos de registro contable, dentro del subgrupo 17. "Deudas a largo plazo por préstamos recibidos y otros conceptos" incluido en la segunda y tercera parte del Plan General de Contabilidad, podrá emplearse la cuenta 175. "Retorno cooperativo a pagar a largo plazo", con la siguiente definición y contenido:

175. "Retorno cooperativo a pagar a largo plazo".

Deudas a largo plazo con socios por retornos cooperativos resultantes del reparto del beneficio disponible, en los términos previsto en la Ley.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, con carácter general, por el importe del retorno cooperativo a largo plazo, al aprobarse la aplicación de los excedentes, con cargo a la cuenta 129.

b) Se cargará:

b1) Por la retención a cuenta de impuestos, con abono a la cuenta 475.

b2) Al pago anticipado, con abono a cuentas del subgrupo 57.

b.2) Fondos de reserva voluntarios, registrándose como un reparto del beneficio disponible, de tal forma que dichos fondos de reserva figurarán en el pasivo del balance dentro del epígrafe "Reservas" de la agrupación "Fondos propios".

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 los fondos propios 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 la Norma Decimotercera.

2. 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 durante un ejercicio pérdidas, 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 agrupación "Fondos propios" del pasivo del balance, sin perjuicio de la aplicación 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:

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

Mediante disminución del capital social, reduciendo el importe de las aportaciones obligatorias y voluntarias de los socios.

Mediante deducción o compensación de cualquier partida del pasivo originada como consecuencia de inversiones financieras realizadas por socios en la cooperativa, ya se trate de fondos propios o de fondos ajenos, según lo establecido en las normas contenidas en los capítulos primero y tercero.

Con cargo a los "retornos cooperativos" futuros en los términos establecidos en la Ley. A estos efectos, se deberá registrar en el activo del balance en la partida correspondiente a "Créditos a socios", teniéndose en cuenta el correspondiente efecto financiero, con abono a la partida "Aportaciones de socios para compensación de pérdidas" del epígrafe "Resultados de ejercicios anteriores" de la agrupación "Fondos propios" del pasivo del balance. A efectos del registro contable, dentro de los subgrupos 25. "Otras inversiones financieras permanentes" y 54. "Otras inversiones financieras temporales" incluidos en la segunda y tercera parte del Plan General de Contabilidad, 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 122.

b) Se abonará cuando se apliquen anticipadamente los beneficios disponibles, con cargo a la cuenta 129 o, en su caso, a la cuenta 525.

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 122.

b) Se abonará cuando se apliquen los beneficios disponibles, con cargo a la cuenta 129 o, en su caso, a la cuenta 525.

En su caso, con objeto de registrar los intereses que pudieran producir estas partidas, se crearán cuentas de cuatro dígitos que permitan recoger los créditos correspondientes.

Decimotercera. Remuneración de las aportaciones al capital social.

1. Concepto.-La remuneración de las aportaciones, obligatorias y voluntarias, al capital social y, en su caso, 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.

2. Cuentas anuales.-La remuneración de las aportaciones, obligatorias y voluntarias, al capital social se cuantificará de acuerdo con lo previsto en la Ley y se considerará a efectos económico-contables como una partida de gasto de la cuenta de pérdidas y ganancias, siempre que una vez computado dicho gasto, el excedente de la cooperativa sea positivo o nulo.

A estos efectos, si la Ley permite la remuneración de las aportaciones al capital social sin condicionarla a la existencia en el ejercicio de excedente de la cooperativa y este no existe, contablemente se tratará, bien como una remuneración a cuenta de beneficios futuros o bien como reparto de reservas.

En particular, se observarán las siguientes reglas:

a) Cuenta de pérdidas y ganancias:

a1) En el caso de que exista excedente de la cooperativa se añadirá una agrupación en el debe del modelo normal y abreviado de la cuenta de pérdidas y ganancias inmediatamente después del beneficio del ejercicio, con la siguiente denominación: "Intereses de las aportaciones al capital social y de otros fondos" a2) En el caso de que la Ley no exija la existencia de excedente de la cooperativa, y éste no exista, el registro contable de la posible remuneración de las aportaciones al capital social no afectará a la cuenta de pérdidas y ganancias, considerándose, de acuerdo con la naturaleza de la operación, que se trata de un reparto de reservas o bien de un reparto a cuenta de beneficios futuros, circunstancias que no afectarán a la responsabilidad de los socios por las pérdidas que se les imputen, teniendo en cuenta esta remuneración, de acuerdo con la Ley.

b) Balance:

b1) En el caso de que exista excedente de la cooperativa, el epígrafe "Excedente de la Cooperativa (positivo o negativo)" del pasivo de los modelos normal y abreviado contenidos en la cuarta parte del Plan General de Contabilidad, coincidirá con el correspondiente al "Excedente de la cooperativa" de los modelos normal y abreviado de la cuenta de pérdidas y ganancias.

b2) En el caso de que la Ley no exija la existencia de excedente de la cooperativa, y este no exista:

Si la remuneración de las aportaciones al capital social se considerara a cuenta de los beneficios futuros, deberá figurar en el epígrafe "Remuneraciones al capital a cuenta y retorno cooperativo a cuenta entregados en el ejercicio", creado al efecto, en el pasivo de los modelos de balance normal y abreviado contenidos en la cuarta parte del Plan General de Contabilidad ; circunstancia que no afectará a la responsabilidad de los socios por las pérdidas que se les imputen, teniendo en cuenta esta remuneración, de acuerdo con la Ley.

Si la remuneración de las aportaciones al capital social se identifica con un reparto de reservas, se registrará la baja de éstas a través del cargo de la partida correspondiente por el importe efectivamente entregado ; circunstancia que no afectará a la responsabilidad de los socios por las pérdidas que se les imputen, teniendo en cuenta esta remuneración, de acuerdo con la Ley.

3. Cuentas a emplear.-A efectos del registro contable, dentro del subgrupo 65. "Otros gastos de gestión y específicos de las cooperativas" incluido en la segunda y tercera parte del Plan General de Contabilidad, podrá emplearse la cuenta 656. "Intereses de las aportaciones al capital social y de otros fondos".

656. "Intereses de las aportaciones al capital social y de otros fondos".

Importe de la remuneración, siempre que exista excedente de la cooperativa, de las aportaciones, obligatorias y voluntarias, al capital social 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. También recogerá las remuneraciones de los fondos subordinados con vencimiento en la liquidación.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará con abono generalmente a cuentas del subgrupo 57.

b) Se abonará con cargo a la cuenta 129.

Dentro del subgrupo 55. "Otras cuenta no bancarias" incluido en la segunda y tercera parte del Plan General de Contabilidad, podrá emplearse la cuenta 559. "Remuneración de las aportaciones al capital social a cuenta".

559. "Remuneración de las aportaciones al capital social a cuenta".

Importe de las remuneraciones e intereses, de las aportaciones, obligatorias y voluntarias, al capital social, con carácter de "a cuenta" de beneficios futuros como consecuencia de que la Ley no exija la existencia de excedente de la cooperativa, y éste no exista, para la remuneración del capital social. En su caso, recogerá las remuneraciones a cuenta de los fondos subordinados con vencimiento en la liquidación.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por el importe de la remuneración de las aportaciones entregadas en el ejercicio a cuenta de beneficios futuros, con abono generalmente a cuentas del subgrupo 57.

b) Se abonará por el importe de su saldo cuando se obtenga el beneficio, con cargo a la cuenta 656.

La cuenta 129 incluida en la segunda y tercera parte del Plan General de Contabilidad, se denominará "Excedente de la cooperativa".

Decimocuarta. Gasto por impuesto sobre sociedades.

1. Determinación.-Para la contabilización del impuesto sobre sociedades, se considerarán las diferencias que puedan existir entre el excedente de la cooperativa y el resultado fiscal, entendido éste como la base imponible del impuesto, siempre que se deban a las siguientes causas:

Diferencias en la definición de los gastos e ingresos entre el ámbito económico y el tributario.

Diferencias entre los criterios temporales de imputación de ingresos y gastos utilizados en los indicados ámbitos.

La admisión en el ámbito fiscal de la compensación de cuotas íntegras negativas de ejercicios anteriores.

A estos efectos, se pueden distinguir las siguientes diferencias:

"Diferencias permanentes": las producidas entre la base imponible y el resultado contable antes de impuestos del ejercicio que no revierten en períodos subsiguientes, excluidas las pérdidas compensadas.

"Diferencias temporales": las existentes entre la base imponible y el resultado contable antes de impuestos del ejercicio cuyo origen está en los diferentes criterios temporales de imputación empleados para determinar ambas magnitudes y que por lo tanto revierten en períodos subsiguientes.

Las "cuotas íntegras negativas compensadas", a efectos de la determinación de la base imponible.

El gasto a registrar por el impuesto sobre sociedades se calculará sobre el resultado económico antes de impuestos, modificado por las "diferencias permanentes".

Las "diferencias temporales" y las pérdidas compensadas no modificarán el resultado económico a efectos de calcular el importe del gasto por el impuesto sobre sociedades del ejercicio.

La existencia de pérdidas compensables fiscalmente dará origen a un crédito impositivo que representa un menor impuesto a pagar en el futuro.

Para la contabilización del impuesto sobre sociedades habrá que considerar además, que las bonificaciones y deducciones en la cuota del impuesto, excluidas las retenciones y pagos a cuenta, se considerarán como una minoración en el importe del impuesto sobre sociedades devengado.

De acuerdo con los criterios anteriores, el importe a contabilizar por el impuesto sobre sociedades devengado en el ejercicio se calculará realizando las siguientes operaciones: Partiendo, en su caso, de la consideración separada de los resultados cooperativo y extracooperativos, se obtendrá el "resultado contable ajustado", que es el resultado económico antes de impuestos del ejercicio más o menos las "diferencias permanentes" que corresponda a cada tipo de resultado.

Se calculará el importe del "impuesto bruto", aplicando el tipo impositivo correspondiente a cada tipo de resultado sobre la parte respectiva del "resultado contable ajustado" imputable a cada uno de ellos.

Finalmente, del importe del "impuesto bruto", según sea positivo o negativo, se restará o sumará, respectivamente, el de las bonificaciones y deducciones en la cuota, excluidas las retenciones y los pagos a cuenta, para obtener el impuesto sobre sociedades devengado.

El crédito por cuotas íntegras negativas se calculará aplicando, en su caso, los tipos impositivos correspondientes a las distintas bases imponibles.

Las diferencias entre el impuesto sobre sociedades a pagar y el gasto por dicho impuesto, así como el crédito impositivo por la compensación fiscal de cuotas íntegras negativas, en la medida en que tengan un interés cierto con respecto a la carga fiscal futura, se registrarán en las cuentas 4740 -Impuesto sobre beneficios anticipado, 4745-Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio y 479- Impuesto sobre beneficios diferido.

La cuantificación de los respectivos créditos y débitos derivados del efecto impositivo se realizará teniendo en cuenta el tipo de gravamen, cooperativo o extracooperativo, que corresponde a la naturaleza de los resultados relacionados con dichos créditos y débitos.

Cuando la modificación de la legislación tributaria o la evolución de la situación económica de la sociedad cooperativa den lugar a una variación en el importe de los impuestos anticipados, créditos impositivos e impuestos diferidos, se procederá a ajustar el saldo de las cuentas antes mencionadas, computándose en resultados el ingreso o gasto, según corresponda, que se derive de dicho ajuste.

De acuerdo con el principio de prudencia, sólo se contabilizarán en las cuentas 4740 y 4745 los impuestos anticipados y créditos impositivos cuya realización futura esté razonablemente asegurada, y se darán de baja aquellos otros sobre los que surjan dudas lógicas acerca de su futura recuperación.

No obstante lo anterior, se podrá considerar como ingreso o gasto la parte de gravamen que corresponda a las diferencias permanentes ; asimismo, se podrán considerar como ingresos las deducciones y bonificaciones en la cuota, excluidas las retenciones y los pagos a cuenta. Estos ingresos y gastos podrán ser objeto de periodificación con criterios razonables.

2. Cuentas a emplear.-Para el registro del efecto impositivo del impuesto sobre sociedades, se podrán emplear las cuentas previstas en la segunda y tercera parte del Plan General de Contabilidad, quedando la cuenta 4745 "Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio" con el siguiente contenido:
4745. Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio...

Importe de la reducción del impuesto sobre beneficios a pagar en el futuro derivada de la existencia de bases imponibles negativas de dicho impuesto, cuotas, pendientes de compensación.

a) Se cargará:

a1) Por el crédito impositivo derivado de las cuotas negativas en el impuesto sobre beneficios obtenidas en el ejercicio, con abono a la cuenta 630.

a2) Por el aumento del crédito impositivo, con abono a la cuenta 638.

b) Se abonará:

b1) Por las reducciones del crédito impositivo, con cargo a la cuenta 633.

b2) Cuando se compensen las cuotas negativas de ejercicios anteriores, con cargo a la cuenta 630.

CAPÍTULO 5.o

Información específica a incorporar por las sociedades cooperativas en la memoria de las cuentas anuales

Decimoquinta. Memoria.

15.1 En los modelos normal y abreviado de la memoria de las cuentas anuales, incluidos en la cuarta parte del Plan General de Contabilidad, se crean, como información adicional, los siguientes apartados específicos con la siguiente denominación y contenido:

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:

Para las cooperativas que formulen el modelo normal de memoria, el importe de las distintas partidas integrantes de la cuenta de pérdidas y ganancias correspondiente 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.

En el caso de que la cooperativa pueda formular el modelo abreviado de memoria, 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:

a) Se identificarán cada una de las actividades realizadas por la cooperativa de acuerdo con lo indicado anteriormente.

b) A cada actividad se 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.

c) 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, y en sintonía con la adecuada correlación de ingresos y gastos.

d) 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 sólo 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 identificarán 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 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: Inversiones financieras.

Gastos a distribuir en varios ejercicios.

Tesorería.

Deudores por operaciones de tráfico.

Fondos propios.

Ingresos a distribuir en varios ejercicios.

Provisiones para riesgos y gastos.

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.

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:

MODELOS : (VER IMÁGENES PÁGINAS 46297 Y 46298)

c) "Fondo de Educación, Formación y Promoción".

Se informará sobre:

Análisis del movimiento de esta agrupación del balance durante el ejercicio, indicando:

Saldo inicial Dotaciones Aplicaciones Saldo final

Detalle de las dotaciones del ejercicio, desglosando los distintos conceptos que las integran:

Dotación del Fondo de Educación, Formación y Promoción del ejercicio: conceptos que la integran Importe

- Importe en función de los beneficios de la cooperativa de acuerdo con la Ley.

- Intereses o rendimientos de las inversiones financieras del Fondo.

- Sanciones económicas impuestas a los socios.

- Subvenciones, donaciones y otras ayudas.

- Otros conceptos.

...

...

Total Dotaciones del ejercicio

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

Aplicaciones del Fondo de Educación, Formación y Promoción del ejercicio: Conceptos en que se materializan Importe

Se detallarán las distintas operaciones e importes de acuerdo con la naturaleza de la aplicación.

- ...

- ...

Total Aplicaciones del ejercicio

Activos afectos al cumplimiento de los fines de esta partida, detallando lo siguiente:
Los elementos significativos afectos al cumplimiento de las finalidades del fondo.

Las amortizaciones de dichos elementos.

Las provisiones y otras correcciones valorativas que les afecten.

Cuando la Ley así lo exija deberá informarse acerca de la liquidación del presupuesto de ingresos y gastos del fondo correspondiente al ejercicio anterior, y el plan de inversiones y gastos de éste para el ejercicio en curso.

d) "Operaciones con socios".

En el modelo normal de memoria:

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

Partidas de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias relativas a adquisiciones de socios	Importe de adquisición
---	------------------------

...

...

...

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

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

Partidas de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias relativas a ingresos de socios	Coste de los bienes y servicios entregados
--	--

...

...

...

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

En el modelo abreviado de memoria:

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

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

e) "Capital Temporal".

Se señalará el importe que se emita como "capital" temporal indicando la fecha de vencimiento y el número de socios en esta situación.

15.2 El apartado 3. "Distribución de resultados" de los modelos normal y abreviado de la memoria de las cuentas anuales incluidos en la cuarta parte del Plan General de Contabilidad quedará redactado de la siguiente manera:

3. "Intereses del capital y distribución de resultados".

3.1 Información sobre:

Características e importe de la remuneración de las aportaciones al capital social de acuerdo con lo dispuesto en el presente Plan de Contabilidad adaptado a las condiciones concretas de las Sociedades Cooperativas.

Cuantía de las remuneraciones de las aportaciones obligatorias y voluntarias al capital social, señalando la forma de cálculo de dicha remuneración ; indicando, asimismo y de forma expresa, que se cumplen los requisitos establecidos por la Ley, y que, en ningún caso, dicha remuneración excede de los límites establecidos legalmente.

Cuantía de la remuneración de las participaciones emitidas por las cooperativas, que tengan la consideración de fondos propios.

Cuantía de la remuneración de la deuda subordinada de las cooperativas, que tenga la consideración de fondos propios.

3.2 Información sobre la propuesta de distribución de beneficios, de acuerdo con el siguiente esquema:

Base de reparto Importe

Pérdidas y ganancias (beneficio disponible).

Remanente.

Reservas voluntarias.

Reservas

Total

Distribución o aplicación Importe

A fondo de reserva obligatorio A reservas voluntarias A fondo de reembolso o de actualización A retorno cooperativo a pagar A compensación de pérdidas de ejercicios anteriores (crédito por retornos cooperativo a compensar) A capital social

Total

3.3 Limitaciones para la distribución de "retornos cooperativos".

15.3 El apartado "Fondos propios" de la memoria de las cuentas anuales incluido en la cuarta parte del Plan General de Contabilidad, quedará redactado de la siguiente manera:

En el modelo normal de memoria:

10. Fondos propios

10.1 Análisis del movimiento durante el ejercicio de cada partida del balance incluida en esta agrupación ; indicando el origen de los aumentos y las causas de las disminuciones, así como los saldos iniciales y finales.

10.2 Información sobre:

El importe del capital social mínimo fijado en los Estatutos y la justificación, en su caso, de su total desembolso desde la constitución de la cooperativa. En el caso de aportaciones no dinerarias al capital social, se deberá señalar en el ejercicio que se incorpora la valoración fijada por el Consejo Rector. Asimismo, deberá indicarse y justificar, en su caso, que el importe de las aportaciones realizadas por los socios colaboradores no excede del porcentaje fijado por la Ley. También se informará sobre el importe del capital social correspondiente a los asociados o adheridos.

El importe del capital social que corresponde a los socios inactivos, no usuarios o excedentes, a los socios honoríficos, así como el número de socios que se encuentran en cada una de estas situaciones.

El número de los socios a prueba y la proporción que representan en relación con el total de los socios de la cooperativa.

El importe de la aportación obligatoria mínima al capital social para ser socio, así como, en su caso, el importe de las nuevas aportaciones obligatorias acordadas por la Asamblea General y la justificación del desembolso efectuado de acuerdo con lo dispuesto por la Ley.

El importe de las aportaciones voluntarias al capital social, así como la justificación del desembolso efectuado en el momento de la suscripción y, en su caso, la fecha de exigibilidad y cuantía de los desembolsos pendientes.

Ampliación de capital social en curso, indicando las aportaciones a suscribir, su importe, el desembolso inicial, los derechos que incorporarán y restricciones que tendrán ; así como, el plazo concedido para la suscripción.

Reducciones de capital social en curso, indicando su naturaleza, importe, así como cualquier otra circunstancia que resulte significativa.

Circunstancias específicas que restringen la disponibilidad de las reservas.

El importe del reembolso resultante de la liquidación de las aportaciones de conformidad con lo establecido en la Ley, señalando la cuantía de las deducciones practicadas. Asimismo, se indicará el plazo de reembolso y la cuantía de los intereses que deberán abonarse anualmente junto con la parte de la cantidad a reembolsar.

El importe de la financiación subordinada con vencimiento en la liquidación que, de acuerdo con lo dispuesto en esta Disposición, tengan la naturaleza de fondos propios. Asimismo, se informará sobre el importe y las características de la remuneración de la deuda subordinada con vencimiento en la liquidación.

Cuando la Ley así lo exija, se informará sobre los importes pendientes de dotar en el ejercicio al "Fondo de Reserva Obligatorio".

Importe de reservas voluntarias que tienen la consideración de repartibles y no repartibles de acuerdo con la Ley.

En el modelo abreviado de memoria:

6. Fondos propios

Análisis del movimiento durante el ejercicio de cada partida del balance incluida en esta agrupación ; indicándose los orígenes de los aumentos y las causas de las disminuciones, así como los saldos iniciales y finales.

En particular, se informará sobre: el importe del capital social mínimo fijado en los Estatutos y la justificación de su total desembolso desde la constitución de la cooperativa ; en el caso de aportaciones no dinerarias al capital social se deberá señalar la valoración fijada por el Consejo Rector ; el importe de las aportaciones realizadas por los socios colaboradores ; el importe del capital social correspondiente a los asociados o adheridos ; el importe del capital social que corresponde a los socios inactivos, no usuarios o excedentes, a los socios honoríficos, así como el número de socios que se encuentran en cada una de estas situaciones y el número de los socios a prueba y la proporción que representan en relación con el total de los socios de la cooperativa.

Cuando la Ley así lo exija, se informará sobre los importes pendientes de dotar en el ejercicio al "Fondo de Reserva Obligatorio".

Importe de las reservas voluntarias que tienen la consideración de repartibles y no repartibles.

15.4 El apartado "Situación fiscal" de la memoria modelo normal de las cuentas anuales incluido en la cuarta parte del Plan General de Contabilidad, quedará redactado de la siguiente forma:

15. Situación fiscal

Explicación de la diferencia que exista entre el excedente de la cooperativa del ejercicio y el resultado fiscal.

Conciliación del resultado con la base imponible del Impuesto sobre Sociedades

Excedente de la cooperativa en el ejercicio

Aumentos Disminuciones

Impuesto sobre Sociedades

Diferencias permanentes

Diferencias temporales:

- Con origen en el ejercicio

- Con origen en ejercicios anteriores

Base imponible (resultado fiscal)

Además, deberá indicarse la siguiente información:

La diferencia entre la carga fiscal imputada al ejercicio y a los ejercicios anteriores y la carga fiscal ya pagada o que se habrá de pagar por esos ejercicios, en la medida en que esa diferencia tenga un interés cierto con respecto a la carga fiscal futura. Se deberá desglosar esta diferencia, distinguiendo entre impuesto anticipado e impuesto diferido.

Las diferencias que se produzcan entre la valoración contable y la que correspondería por correcciones de valor excepcionales de los elementos del activo inmovilizado y del activo

circulante que sean debidas solamente a la aplicación de la legislación fiscal, debidamente justificadas.

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

Naturaleza e importe de los incentivos fiscales aplicados durante el ejercicio, tales como deducciones y desgravaciones a la inversión, por creación de empleo, etc., así como los pendientes de deducir.

Asimismo, independientemente de los incentivos mencionados que la cooperativa disfrute, se deberá indicar si la cooperativa se acoge al régimen fiscal de cooperativas, concretando si es una cooperativa protegida o especialmente protegida.

Compromisos adquiridos en relación con incentivos fiscales.

Cualquier otra circunstancia de carácter sustantivo en relación con la situación fiscal.

En el caso de que la cooperativa tribute a distintos tipos de gravamen, los informes anteriores se refieren a las magnitudes correspondientes a cada resultado y su conciliación.

15.5 El punto 2 del apartado "Ingresos y Gastos" del modelo normal de la memoria de las cuentas anuales incluido en la cuarta parte del Plan General de Contabilidad, queda redactado de la siguiente forma:

17. Ingresos y gastos.

2. Información sobre:

Transacciones efectuadas con empresas del grupo y asociadas detallando las siguientes: Compras efectuadas, devoluciones de compras y "rappels".

Ventas realizadas, devoluciones de ventas y "rappels".

Servicios recibidos y prestados.

Intereses abonados y cargados.

Dividendos y otros beneficios distribuidos.

Transacciones efectuadas en moneda distinta del euro, con indicación separada de compras, ventas y servicios recibidos y prestados.

La distribución del importe neto de la cifra de negocios correspondientes a las actividades ordinarias de la cooperativa, por categorías de actividades así como por mercados geográficos. Deberá justificarse la omisión de la información requerida en este punto, cuando por su naturaleza pueda acarrear graves perjuicios a la cooperativa.

Número medio de personas empleadas en el curso del ejercicio, distribuido por categorías.

Gastos e ingresos extraordinarios, incluidos los ingresos y gastos correspondientes a ejercicios precedentes.

Gastos e ingresos que, habiendo sido contabilizados durante el ejercicio, correspondan a otro posterior.

Gastos e ingresos imputados al ejercicio que hayan de ser satisfechos en otro posterior.

MODELOS : (VER IMÁGENES PÁGINAS 46301 A 46305)