

Cooperativismo e Enonomía Social, nº 31 (2008-2009), pp. 209-216

## **FONDOS ESPECÍFICOS DAS SOCIEDADES COOPERATIVAS: CONSULTAS ICAC**

Francisco LÓPEZ CORRALES  
Mercedes Mareque ÁLVAREZ-SANTULLANO  
*Departamento de Economía Financeira e Contabilidade  
Universidade de Vigo*

### **Consulta contable sobre a cualificación contable do fondo de educación e formación das sociedades cooperativas no novo Plan xeral de contabilidade (BOICAC 76, decembro de 2008, consulta núm. 3)**

#### **Resposta**

As normas sobre os aspectos contables das sociedades cooperativas, aprobadas por Orde ECO/3614/2003, do 16 de decembro, de conformidade coa disposición final terceira do Real decreto 1643/1990, do 20 de decembro, adaptaron as normas de valoración e de elaboración das contas anuais incluídas no Plan xeral de contabilidade de 1990 ás condicións concretas do suxeito contable.

A disposición transitoria quinta (DT) Desenvolvementos normativos en materia contable», do Real decreto 1514/2007, pronúnciase sobre a vixencia destas normas nos seguintes termos:

1. Con carácter xeral, as adaptacións sectoriais e outras disposicións de desenvolvemento en materia contable en vigor na data de publicación deste real decreto seguirán aplicándose en todo aquilo que non se opoña ao disposto no Código de comercio, texto refundido da Lei de sociedades anónimas, aprobado por Real decreto legislativo 1564/1989, do 22 de decembro, Lei 2/1995, do 23 de marzo, de sociedades de responsabilidade limitada, disposicións específicas e no presente plan xeral de contabilidade.

En particular, as entidades que realicen actividades non mercantís que veñan obrigadas polas súas disposicións específicas para aplicar algunha adaptación do Plan xeral de contabilidade, seguirán implantando as súas respectivas normas de adaptación nos termos dispostos no parágrafo anterior, debendo executar os contidos do Plan xeral de contabilidade ou, no seu caso, do Plan xeral de contabilidade de PEME en todos aqueles aspectos que foron modificados. Deberanse respectar en todo caso as particularidades que en relación coa contabilidade das devanditas entidades establezan, se é o caso, as súas disposicións específicas.

[...]

4. Os criterios polos que se establece a delimitación entre fondos propios e fondos alleos nas normas sobre os aspectos contables das sociedades cooperativas, aprobadas por Orde do Ministerio de Economía 3614/2003, do 16 de decembro, poderán seguir aplicándose ata o 31 de decembro de 2009.

O fondo de educación, formación e promoción, regulado na norma sexta, identifícase cos importes que obrigatoriamente deben constituir as sociedades cooperativas coa finalidade de executar determinadas actividades que beneficiarán os socios, traballadores e, no seu caso, a comunidade en xeral, mostrándose nunha nova agrupación intermedia do pasivo do balance, entre os ingresos para distribuír e as provisións para riscos e gastos, coa denominación «fondo de educación, formación e promoción», porque tal e como se mencionaba na introdución das citadas normas de adaptación presentaba características de fondo propio e de fondo alleo.

Para outorgar a súa axeitada cualificación contable na nova normativa, debe atenderse ao marco conceptual da contabilidade incorporado na primeira parte do Plan xeral de contabilidade de 2007 (PXC 2007), e en particular á definición que no devandito marco se fai dos pasivos «como obrigas actuais xurdidas como consecuencia de sucesos pasados, para a extinción da cal a empresa espera desprenderse de recursos que poidan producir beneficios ou rendementos económicos no futuro. Para estes efectos, enténdense incluídas as provisións».

De acordo con esta definición, o fondo de educación, formación e promoción que deben dotar as sociedades cooperativas en cumprimento da súa normativa específica cualifícase no novo marco contable como un pasivo, e en consecuencia deberá lucir nunha epígrafe con axeitada denominación no pasivo do balance. A súa presentación no pasivo corrente

ou non corrente deberá realizarse en sintonía co criterio incluído na norma de elaboración das contas anuais 6.<sup>a</sup> Balance, apartado 1, do PXC 2007.

#### **Comentario.**

As sociedades cooperativas están obrigadas a constituír un fondo de educación, formación e promoción coa finalidade de executar determinadas actividades concretas que repercuten a favor dos socios, traballadores ou a cooperativa en xeral.

Na norma sectorial, Orde ECO/3614/2003, do 16 de decembro, pola que se aproban as normas sobre aspectos contables das sociedades cooperativas, o devandito fondo figuraba nunha agrupación intermedia entre os ingresos que se van distribuír en varios exercicios e a provisión para riscos e os gastos, coa denominación fondo de educación, formación e promoción, dado que se consideraba que tiña compoñentes de ambos os dous.

Coa entrada en vigor do novo Plan xeral de contabilidade en xaneiro do ano 2008, este tipo de fondos ten a consideración dun pasivo debido á nova definición que deste concepto figura no marco conceptual, primeira parte do Plan, onde as «provisións» son consideradas como un pasivo máis e o seu recoñecemento contable vén imposto por unha disposición legal, contractual ou por unha obriga implícita ou tácita.

Outro aspecto que analiza a consulta é a súa situación no balance que deban presentar este tipo de empresas, é dicir, se se trata dun pasivo corrente ou non corrente, o que dependerá, tal como figura recollido no apartado 1, da norma 6.<sup>a</sup> sobre elaboración das contas anuais, dunha análise específica de cada caso podendo mesmo figurar en ambos os dous en función do momento do vencemento das obrigas contraídas.

#### **Consulta sobre os modelos de balance, conta de perdas e ganancias, estado de cambios no patrimonio neto e estado de fluxos de efectivo dunha sociedade cooperativa tras a entrada en vigor do Plan xeral de contabilidade, aprobado por Real decreto 1514/2007, do 16 de novembro**

#### **Resposta.**

A disposición transitoria quinta do Real decreto 1514/2007, do 16 de novembro, no seu apartado 1 sinala que á entrada en vigor do novo Plan xeral de contabilidade (PXC) as entidades que realicen actividades non

mercantís que estean obrigadas polas súas disposicións específicas, a que se apliquen algunha adaptación do PXC, seguirán cumprindo as súas respectivas normas de adaptación, sen prexuízo da obriga de aplicar os contidos do PXC ou, no seu caso, do PXC de pequenas e medianas empresas (PEME) en todos aqueles aspectos que foron modificados. En todo caso, conclúe a citada disposición, deberán respectarse as particularidades que en relación coa contabilidade das devanditas entidades establezan as súas disposicións específicas.

En consecuencia, tal e como se precisou na consulta 3 publicada no Boletín do ICAC (BOICAC) núm. 76, debe concluírse que se manteñen en vigor, nos termos citados no parágrafo anterior, as normas sobre os aspectos contables das sociedades cooperativas, aprobadas pola Orde ECO/3614/2003, do 16 de decembro.

Dada a estreita vinculación entre os criterios de recoñecemento e valoración e as normas de presentación para un suposto similar ao suscitado nesta consulta, este instituto precisou na resposta á consulta 4 publicada no BOICAC 76 cal debería ser o contido do balance e a conta de resultados das entidades sen fins lucrativos.

Co obxectivo de aclarar o contido dos modelos para as sociedades cooperativas, e en tanto non se revisen as normas sobre os aspectos contables destas sociedades, a continuación inclúese a interpretación deste instituto sobre cal debería ser o contido do balance, a conta de perdas e as ganancias, o estado de cambios no patrimonio neto e o estado de fluxos de efectivo destas sociedades para os exercicios que se inicien a partir do 1 de xaneiro de 2008.

A súa elaboración deberá realizarse tendo en conta as seguintes precisións:

**Primeira.** A contabilidade das sociedades cooperativas enmárcase no Código de comercio (C. Co.). Polo tanto, para os exercicios que se inicien a partir do 1 de xaneiro de 2008, as sociedades cooperativas deberán elaborar todos os documentos esixidos no artigo 34 do C. Co., salvo que se acollan ás dispensas previstas para as sociedades mercantís ou exerciten a opción de aplicar o PXC de PEME prevista no Real decreto 1515/2007, do 16 de novembro.

**Segunda.** As normas de adaptación do ano 2003 seguen en vigor e, polo tanto, será aplicable o disposto nas correspondentes normas sobre os criterios de presentación da información nas contas anuais e informarse en

calquera caso das partidas específicas que as normas de adaptación introduciron no ano 2003 respecto ao Plan xeral de contabilidade de 1990.

A presentación do capital social e os «fondos capitalizados» no balance deberá ter en conta o apartado 4 do DT 5.<sup>a</sup> do Real decreto 1514/2007, na virtude da cal, os criterios polos que se establece a delimitación entre fondos propios e fondos alleos, se poderán seguir aplicando ata o 31 de decembro de 2009. A remuneración destes conceptos está igualmente baixo o alcance da citada DT 5.<sup>a</sup>.

En consecuencia, agás o «capital» temporal, procedente da admisión de achegas derivadas do establecemento de vínculos sociais de duración determinada, que expresamente se cualifican como un pasivo polas normas de adaptación, ata o 31 de decembro de 2009, incluído, as sociedades cooperativas poderán mostrar o capital social formando parte dos fondos propios, a pesar de que o Consello Reitor non goce dun dereito incondicional que rexeite o reembolso e que en aplicación do novo PXC se tivese que contabilizar como un pasivo. No suposto de que a sociedade cooperativa non faga uso da opción prevista na DT 5.<sup>a</sup>, o «capital» que se deba cualificar como pasivo, distinto do «capital» temporal, mostrarase na partida 1. «capital» reembolsable esixible da epígrafe «Débedas con características especiais» do pasivo non corrente ou corrente, segundo proceda.

Do mesmo xeito, os denominados «fondos capitalizados» que de acordo co novo PXC se deban cualificar como pasivos, poderán seguir lucindo na epígrafe VII dos fondos propios sempre que a sociedade cooperativa se acolla á DT 5.<sup>a</sup>. No caso contrario, mostraranse na partida «Outras participacións a longo prazo» da epígrafe «Débedas a longo prazo» do pasivo non corrente.

**Terceira.** No PXC 2007 o cadro de contas e as definicións e relacións contables non son obrigatorios, agás no que aluda ou conteña criterios de rexistro ou valoración, que desenvolvan o previsto na segunda parte relativa a normas de rexistro ou valoración, ou sirva para a súa interpretación. Non obstante, constitúen un referente de carácter explicativo das diferentes partidas das contas anuais. Polo tanto, con carácter xeral, estas sociedades deberían utilizar a cuarta e quinta parte do PXC 2007, sen prexuízo de poder seguir aplicando o cadro de contas e as definicións e relacións contables das normas de adaptación, se o seu contido non é contrario ao recollido no PXC 2007.

**Cuarta.** As sociedades cooperativas que opten pola aplicación do PXC de PEME e polos criterios de micro empresas aprobados polo Real decreto

1515/2007, do 16 de novembro, poderán axustar as súas contas anuais aos modelos abreviados que se achegan a continuación considerando as precisións que para tal efecto se realizan nas notas a pé de páxina.

**Quinta.** Sen prexuízo de quedar fóra do alcance da presente consulta, en relación coa memoria cabe sinalar que as sociedades cooperativas deberán incluír a información esixida polo novo PXC 2007, a información específica prevista nas normas de adaptación do ano 2003 e a requirida, no seu caso, pola normativa substantiva que se lles aplique. Para tal efecto, cando a sociedade cooperativa teña distintas seccións, a información separada sobre activos, pasivos, gastos e ingresos que se incluírán na memoria deberá axustarse á nova terminoloxía e criterios de presentación que se desprenden dos modelos que acompañan a presente consulta.

**Sexta.** As sociedades cooperativas que na publicación da presente consulta estean en trámite de depósito de contas, incorporarán a súa información dos modelos de contas anuais que se achegan, de forma que sempre que non representen cambios respecto aos documentos formulados ou aprobados, distintos dos simplemente formais, non será necesario reformular as devanditas contas nin sometelas a nova aprobación.

### **Comentario**

Segundo a citada consulta ao ICAC para a elaboración das contas anuais das sociedades cooperativas do exercicio 2008, deberanse ter en conta as seguintes consideracións:

- As normas de adaptación do ano 2003 seguen vixentes e, en consecuencia, será aplicable o disposto nas correspondentes normas sobre a presentación das contas anuais.
- Os criterios polos que se establece a delimitación entre fondos propios e fondos alleos nas normas sobre aspectos contables das sociedades cooperativas (Orde ECO 3614/2003, do 16 de novembro), poderán seguir aplicándose ata o 31 de decembro de 2009 (DT 5.<sup>a</sup> do Real decreto que aproba o novo Plan xeral de contabilidade).
- Como consecuencia do anterior, as sociedades cooperativas poderán optar por incluír o capital social dentro dos fondos propios en aplicación da DT 5.<sup>a</sup> ou ben, en aplicación do novo PXC, dentro da epígrafe «Débedas con características especiais» do pasivo non corrente ou corrente, segundo proceda.
- Os denominados «fondos capitalizados» deben seguir figurando na epígrafe dos fondos propios, se a sociedade se acolle ao disposto na

DT 5.<sup>a</sup> do novo PXC; no caso contrario, deberán figurar no pasivo non corrente dentro da epígrafe «Débedas a longo prazo».

- O denominado «capital temporal», procedente de achegas derivadas do establecemento de vínculos sociais de duración determinada seguirán figurando como pasivo corrente ou non corrente, en función do seu vencemento e dentro da epígrafe «Débedas con características especiais».
- As sociedades cooperativas que opten por aplicar o plan das PEME e os criterios de microempresas, poderán axustar as súas contas anuais aos modelos previstos nesta consulta.

