

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

Juan CALVO VÉRGEZ

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Extremadura

Sumario: I. Introducción. Análisis de la estructura de la Orden EHA/3360/2010, de 21 de diciembre. II. Alcance de la regulación contable introducida. III. Algunas cuestiones conflictivas: fecha de entrada en vigor de la Orden EHA/3360/2010; tratamiento contable del retorno capitalizado en el socio y calificación contable del capital en las «cooperativas a término» (consultas núms. 6. BOICAC 86 junio/2011, 4. BOICAC 86 junio/2011 y 7. BOICAC 86 junio/2011, respectivamente).

Resumen:

El presente artículo tiene por objeto analizar el alcance de la reforma contable operada en el sector cooperativo tras la aprobación de la Orden EHA/3360/2010, de 21 de diciembre. A través de la citada reforma se ha perseguido introducir un cambio en la calificación de las fuentes de financiación de las empresas y, por tanto, en su situación patrimonial. Trasladado a las sociedades cooperativas, este cambio supone la introducción de una modificación relevante en la configuración del pasivo del balance de las cooperativas. Las aportaciones de los socios y otros partícipes a las mismas, en la medida en que no otorguen a la sociedad el derecho incondicional a rehusar su reembolso, deben calificarse como pasivo reduciendo de forma significativa los fondos propios de la entidad. Asimismo son objeto de análisis determinadas cuestiones conflictivas planteadas tales como la determinación de la fecha de entrada en vigor de la Orden EHA/3360/2010, el tratamiento contable del retorno capitalizado en el socio y la calificación contable del capital en las «cooperativas a término». Todo ello a la luz de las recientes Consultas del ICAC.

Palabras clave:

reforma contable, sociedades cooperativas, capital social, activo, pasivo, patrimonio neto, retorno cooperativo.

Abstract:

This paper is to analyze the scope of the accounting reform in the cooperative sector operated upon approval of the Order EHA/3360/2010 of 21 December. Through this reform has been pursued a change in the rating of the sources of corporate financing and, therefore, on its financial position. Moved to cooperative societies, this change would introduce a significant modification in the configuration of the liability side of the cooperatives. The contributions of the partners and other stakeholders to them, to the extent that the company granted the unconditional right to refuse a refund, must be classified as a liability significantly reducing the equity of the entity. They are also analyzed certain contentious issues raised such as the determination of the date of entry into force of the Order EHA/3360/2010, the accounting treatment of the partner capitalized return and qualifying capital accounting in the «cooperative end.» All this in the light of recent ICAC's consultations.

Key words:

accounting reform, cooperative societies, social capital, assets, liabilities, net worth, as cooperative.

ECONLIT:

M410, M490

I. **Introducción. Análisis de la estructura de la Orden EHA/3360/2010, de 21 de diciembre**

Como es sobradamente conocido el Derecho contable fue objeto de una importante modificación a través de la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, fruto de la decisión del legislador de seguir aplicando en las cuentas anuales individuales la normativa contable española, convenientemente reformada para lograr la adecuada homogeneidad y comparabilidad de la información financiera en el marco de las nuevas exigencias contables europeas para las cuentas consolidadas. La Disposición Final Primera de la citada Ley otorgó al Gobierno la competencia para aprobar mediante Real Decreto el Plan General de Contabilidad (PGC) con el objetivo de configurar el correspondiente marco reglamentario, lo que se produjo a través del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprobó el Plan General de Contabilidad, así como mediante el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas (PGC-PYMES) y los criterios contables específicos para microempresas.

La Disposición Final Segunda del citado Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, recogió la habilitación al Ministro de Economía y Ha-

cienda, a propuesta del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) y mediante Orden Ministerial, para la aprobación de adaptaciones del Plan General de Contabilidad por razón del sujeto contable. Y todo ello en base en las competencias exclusivas en materia de legislación mercantil que, como es sabido, resultan atribuidas al Estado en virtud del art. 149.1.6.^a de la Constitución (CE), 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, respetando siempre la legislación mercantil, a la que se hacen continuas remisiones en el articulado de dichas disposiciones.

Sin lugar a dudas la aprobación del vigente Plan General de Contabilidad exigía inevitablemente la modificación de los desarrollos reglamentarios de su antecedente, el Plan de 1990, entre otros, de las normas contables especiales por razón del sujeto contable y en particular las aprobadas para las sociedades cooperativas por Orden ECO/3614/2003, de 16 de diciembre, por la que aprobaban las normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas.

En este sentido el objetivo de las nuevas normas aprobadas no ha sido otro que revisar las anteriores normas a la luz de los criterios incluidos en el vigente Plan General de Contabilidad, pero considerando la especialidad del régimen sustantivo de la sociedad cooperativa. Así las cosas, dentro del marco de esta reforma el vigente Plan introdujo un cambio en la calificación de las fuentes de financiación de las empresas y, por tanto, en su situación patrimonial. Trasladado a las sociedades cooperativas, este cambio supone, con carácter general, que las aportaciones de los socios y otros partícipes a las mismas, en la medida en que no otorguen a la sociedad el derecho incondicional a rehusar su reembolso, deban calificarse como pasivo reduciendo de forma significativa los fondos propios de la entidad. Por otro lado, y con la finalidad de evitar este desequilibrio patrimonial, la Ley 16/2007, de 4 de julio, introdujo una serie de modificaciones en la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas, permitiendo que la asamblea de la cooperativa modificase los estatutos otorgando al Consejo Rector la facultad de rehusar el reembolso de las aportaciones.¹

Pues bien, en aras de facilitar el cambio de criterio contable la Disposición Transitoria Quinta, relativa a los desarrollos normativos en materia

¹ Esta Ley, aplicable a las cooperativas de competencia estatal, tuvo su antecedente, en términos muy similares, en la Ley aplicable en la Comunidad Autónoma de Euskadi (Ley 4/1993, de 24 de junio, modificada por la Ley 1/2000 de 29 de junio) y en la Comunidad Foral de Navarra (Ley Foral 14/2006, de 11 de diciembre).

contable, del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, al que a su vez se remitió la Disposición Transitoria Sexta del Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, incluyó en el apartado 4 una cláusula específica aplicable a las sociedades cooperativas, con el siguiente contenido: «4. *Los criterios por los que se establece la delimitación entre fondos propios y fondos ajenos en las normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas, aprobadas por Orden del Ministerio de Economía 3614/2003, de 16 de diciembre, podrán seguir aplicándose hasta 31 de diciembre de 2009.*».

En líneas generales, el objetivo de este régimen transitorio fue doble. En primer lugar, otorgar a las sociedades cooperativas sometidas a la Ley Estatal, de Euskadi o de Navarra un plazo de dos años para modificar sus estatutos atribuyendo al Consejo Rector el derecho incondicional a rehusar el reembolso del capital social bajo determinados requisitos. Y, en segundo término, conceder a las restantes Comunidades Autónomas un plazo de tiempo razonable para que pudieran aprobar una reforma similar a la incluida a nivel estatal. Una vez transcurrido dicho plazo, y ante la ausencia de los cambios necesarios en gran parte de la legislación autonómica para que el capital social pueda incluirse en los fondos propios, se consideró necesario modificar a través del Real Decreto 2003/2009, de 23 de diciembre, el apartado 4 de la Disposición Transitoria Quinta del Real Decreto 1514/2007, de tal forma que se ampliase de forma excepcional y por un plazo de un año la vigencia de los criterios por los que se establece la delimitación entre fondos propios y fondos ajenos.

Dado este panorama normativo la Orden EHA/3360/2010, de 21 de diciembre², fue aprobada con la finalidad de que, una vez que concluyese el régimen transitorio descrito, las sociedades cooperativas pudieran tener a su disposición unas normas contables que les permitiesen seguir suministrando información financiera en el marco del Plan General de Contabilidad y del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, en sintonía por tanto con las Normas Internacionales de Información Financiera adoptadas por la Unión Europea (NIIF), pero sin abandonar gran parte de la regulación especial aprobada en el año 2003, a la que en algunos casos simplemente se le incluyen meras revisiones formales.

Con carácter general el art. 1 de la Orden EHA/3360/2010 aprobó las Normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas, procediendo su art. 2 a delimitar su ámbito de aplicación. En este sentido se establece la aplicación obligatoria para todas las cooperativas de las normas que regulan los aspectos contables de estas sociedades, indicando que las mismas

² Una corrección de errores de la citada Orden fue publicada en el Boletín Oficial del Estado con fecha 3 de febrero de 2011.

complementan, modifican o adaptan lo regulado en el Plan General de Contabilidad y en el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, por lo que, salvo lo estrictamente modificado por las normas recientemente aprobadas, se aplica en su integridad el PGC o el Plan General de Contabilidad de Pymes para aquellas sociedades que, estando dentro de su ámbito de aplicación, hubiesen optado por aplicarlo. Igualmente son de aplicación en los mismos términos las adaptaciones sectoriales elaboradas en virtud de la Disposición Final Primera del Real Decreto de aprobación del PGC, así como las resoluciones dictadas por el ICAC en cumplimiento de la Disposición Final Tercera del citado Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre

Otro aspecto que fue necesario recoger específicamente en el ámbito de aplicación de la Orden EHA/3360/2010 es el relativo a las sociedades cooperativas de crédito y las cooperativas de seguros, que deben aplicar la normativa contable específica establecida para este tipo de entidades, por lo que las presentes normas solo les serán de aplicación en lo no regulado expresamente en aquéllas. Del mismo modo, las cooperativas con sección de crédito, respecto a ésta, deben aplicar la normativa específica que aprueben las Comunidades Autónomas en desarrollo del PGC.

La Orden EHA/3360/2010 contiene una Disposición Adicional Única que delimita, en línea con lo dispuesto en el art. 36 del Código de Comercio, el concepto de capital cooperativo a efectos mercantiles, que será el previsto en cada caso por la ley de cooperativas que sea aplicable, independientemente de que, a efectos estrictamente contables, dicho capital haya sido clasificado como fondos propios o como pasivo. Asimismo se incluye una Disposición Transitoria Única relativa a la primera aplicación de las normas que se aprueban, debido fundamentalmente a los conceptos de patrimonio y pasivo recogidos en la normativa contable, que obliga en la mayoría de los casos a efectuar una reclasificación de patrimonio a pasivo financiero por su valor contable.

La Orden EHA/3360/2010 incluye además una Disposición Derogatoria de las normas de igual o inferior rango cuyo contenido se oponga al establecido en la misma, en particular la Orden ECO/3614/2003, de 16 de diciembre, así como dos Disposiciones Finales, que recogen, respectivamente, el título competencial al amparo del que se dicta la Orden y su fecha de entrada en vigor.

Las Normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas se estructuran a su vez en trece Normas. La Norma Primera tiene por objeto delimitar el patrimonio neto, detallando las partidas que integran los fondos propios de las sociedades cooperativas e incluyendo, dentro de los fondos propios, a los fondos subordinados con vencimiento en la liquidación de la

cooperativa que reúnan las características que se detallan en la Norma quinta. La Norma Segunda desarrolla el concepto de capital social cooperativo, su calificación y valoración como fondos propios, instrumento financiero compuesto o pasivo financiero, así como el tratamiento de la remuneración asociada al citado capital. El criterio delimitador entre dichas categorías lo constituye fundamentalmente la obligación frente al socio de la cooperativa, tanto de devolución del capital aportado como de pago de una remuneración, criterio que a su vez delimitará el tratamiento contable de la remuneración que lleva aparejada la aportación al capital social.

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

La Norma Tercera trata otras aportaciones de los socios, que se califican como fondos propios en la medida en que no sean reintegrables y no se perciban por la cooperativa en contraprestación de bienes o servicios prestados por ella a los socios. Por su parte la Norma Cuarta recoge los aspectos contables de los fondos de reserva específicos de las sociedades cooperativas. La distinción a efectos contables entre patrimonio neto y pasivo también determina el tratamiento contable de estos fondos. En particular, el Fondo de Reserva Obligatorio se calificará como patrimonio neto o como pasivo en función de si es exigible.

La Norma Quinta se encarga de regular los fondos subordinados con vencimiento en la liquidación de la cooperativa. Estos fondos se califican como propios siempre que de sus características se desprenda la similitud con el capital social que goce de dicha calificación. De este modo únicamente existe obligación de reembolso en el momento de la liquidación de la cooperativa y que no lleven aparejada una remuneración obligatoria.

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

tima, a efectos de la determinación del resultado del ejercicio y de la elaboración de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias de las sociedades cooperativas, establece que se aplicarán los principios y normas obligatorios contenidos en la Primera, Segunda y Tercera parte del Plan General de Contabilidad o del Plan General de Contabilidad de PYMES, sin perjuicio de las reglas específicas recogidas en las presentes normas.

Por lo que respecta a las Normas Octava, Novena y Décima, relativas al registro contable de ingresos y gastos consecuencia de operaciones con socios, apenas sufrieron modificaciones respecto a las anteriores Normas. Una situación distinta se plantea en cambio respecto de la Norma Undécima, dedicada a la distribución de resultados, que cuenta con tres apartados para reflejar la incidencia en las cuentas anuales de la aplicación de los beneficios y de las pérdidas de las sociedades cooperativas, así como, en su caso, el tratamiento contable de las aportaciones al Fondo de reconversión de resultados.

La Norma Duodécima regula las reglas generales de registro del gasto por impuesto sobre beneficios que grava el resultado cooperativo y extracooperativo. Y, finalmente, la Norma Decimotercera se refiere a las cuentas anuales de las cooperativas, que han de elaborarse de acuerdo con las normas establecidas en el Plan General de Contabilidad o en el Plan General de Contabilidad de PYMES. La Norma incluye, en línea con el antecedente del año 2003, la información adicional específica que, en todo caso, se debe incluir en la memoria, la cual se ha considerado necesaria para la comprensión de las cuentas anuales de las sociedades cooperativas.

Téngase presente para finalizar que, como Anexos I y II a este conjunto de Normas contables, fueron objeto de incorporación en la Orden EHA/3360/2010 los modelos de cuentas anuales que deben presentar las sociedades cooperativas.

II. Alcance de la regulación contable introducida

Con carácter general puede afirmarse que el nuevo PGC aplicable a las sociedades cooperativas ha introducido importantes modificaciones, dentro de las cuales destaca especialmente la relativa a la calificación de las fuentes de financiación de las empresas y, por tanto, a su situación patrimonial. Y es que, a resultas de la modificación operada en este punto, las aportaciones de los socios y de otros partícipes a las mismas, en la medida en que su reembolso no pueda ser rehusado por la sociedad de manera incondicional, han de calificarse como pasivo financiero, reduciendo de forma significativa los fondos propios de la entidad.

Como punto de partida la información financiera aportada por las diferentes sociedades (y bajo distintas tipologías societarias) habrá de ser homogénea y comparable, tanto a nivel nacional, como europeo. Ahora bien a este respecto habrá que tomar en consideración necesariamente la especial configuración de las sociedades cooperativas entendidas como entidades de capital esencialmente variable, basadas en las personas, y no en el capital.

Ciertamente se ha de reconocer que la aplicación del vigente PGC planteaba un cierto desequilibrio patrimonial en las sociedades cooperativas. Por dicho motivo tuvo lugar en su día la aprobación de la Ley 16/2007, de 4 de julio, modificadora de la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas, a través de la cual se introdujo la posibilidad de que la cooperativa modificase sus Estatutos sociales otorgando al Consejo Rector la facultad de rehusar el reembolso de las aportaciones.³

Dicha modificación, aplicable a las cooperativas de competencia estatal, ya tuvo su antecedente en la Ley Foral 14/2006, de 11 de diciembre, de Cooperativas de Navarra, así como en la Ley 4/1993, de 24 de junio, de Cooperativas de Euskadi, posteriormente modificada por la Ley 8/2006, de 1 de diciembre, de segunda modificación de la Ley de Cooperativas de Euskadi. Esta última se expresa en términos muy similares a la norma estatal, si bien dispone que serán los Estatutos sociales los que determinen qué órgano podrá rehusar el reembolso, a saber, el Consejo Rector o la Asamblea General.

En relación con aquellas Comunidades Autónomas que aún no habían legislado en la materia, el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, a través de su Disposición Transitoria Quinta, señaló que *«Los criterios por los que se establece la delimitación entre fondos propios y fondos ajenos en las normas sobre los aspectos contables en las sociedades cooperativas, aprobadas por Orden del Ministerio de Economía 3614/2003, de 16 de diciembre, podrán*

³ A resultas de dicha modificación el art. 45.1 de la citada Ley pasó a tener la siguiente redacción:

«1. El capital social estará constituido por las aportaciones obligatorias y voluntarias de los socios, que podrán ser:

a) Aportaciones con derecho de reembolso en caso de baja.

b) Aportaciones cuyo reembolso en caso de baja pueda ser rehusado incondicionalmente por el Consejo Rector.

La transformación obligatoria de las aportaciones con derecho de reembolso en caso de baja en aportaciones cuyo reembolso pueda ser rehusado incondicionalmente por el Consejo Rector, o la transformación inversa, requerirá el acuerdo de la Asamblea General, adoptado por la mayoría exigida para la modificación de los Estatutos. El socio disconforme podrá darse de baja, calificándose ésta como justificada.

Los Estatutos podrán prever que cuando en un ejercicio económico el importe de la devolución de las aportaciones supere el porcentaje de capital social que en ellos se establezca, los nuevos reembolsos estén condicionados al acuerdo favorable del Consejo Rector. El socio que hubiese salvado expresamente su voto o estuviese ausente o disconforme con el establecimiento o disminución de este porcentaje podrá darse de baja, calificándose ésta como justificada. Para este supuesto se aplicarán también los artículos 48.4, 51.6 y 7 y 75.3 de esta Ley.»

seguir aplicándose hasta 31 de diciembre de 2009». Pues bien, teniendo en cuenta que la mayoría de las Comunidades Autónomas no habían llevado a cabo la reforma legislativa necesaria para que el capital social pudiera incluirse en los fondos propios, el Real Decreto 2003/2009, de 23 de diciembre, vino a ampliar por un plazo de un año adicional la vigencia de estos criterios, es decir, hasta 31 de diciembre de 2010.

De cualquier manera, y sin perjuicio de lo anterior, a lo largo del ejercicio 2011 el conjunto de las cooperativas asumen la obligación de contabilizar las aportaciones de los socios, bien como fondos propios, bien como pasivo financiero, atendiendo a las siguientes reglas. En primer lugar, el capital social tiene la consideración de fondos propios (patrimonio neto) cuando se cumplan simultáneamente estas tres condiciones recogidas en la Norma Segunda de la Orden EHA/3360/2010: que su reembolso en caso de baja pueda ser rehusado incondicionalmente por el Consejo Rector o la Asamblea General; que ello no implique una remuneración obligatoria al socio o participe; y que el retorno sea discrecional.

Dichas aportaciones han de clasificarse como fondos propios a pesar de que los Estatutos sociales prevean que las aportaciones obligatorias iniciales de las nuevas personas socias deban efectuarse mediante la adquisición de las aportaciones cuyo reembolso hubiese sido rehusado por la cooperativa, y al margen de las limitaciones sobre la distribución del resultado en tanto en cuanto existan aportaciones cuyo reembolso ha sido rehusado, y de que, cuando en un determinado ejercicio el importe de la devolución de las aportaciones supere un determinado porcentaje del capital social, los nuevos reembolsos queden condicionados al acuerdo favorable del Consejo Rector o de la Asamblea General.⁴

Adquieren igualmente la consideración de fondos propios el derecho del socio al retorno cooperativo en función de la actividad cooperativizada y el derecho a la remuneración al capital social, siempre que tengan naturaleza discrecional. Ello obliga necesariamente al conjunto de las sociedades cooperativas a modificar sus Estatutos sociales para dar forma a este nuevo escenario, debiendo entrar a revisarse toda aquella regulación relativa a las aportaciones de los socios, la remuneración y el reembolso del capital social, la distribución de resultados, etc.

Con carácter general son varias las cuestiones conflictivas que suscita la adaptación a esta nueva normativa. Entre ellas se suscitan, por ejemplo, las referentes al tratamiento contable que se ha de otorgar al capital ya suscrito y desembolsado, a la determinación del órgano social (Consejo Rector o

⁴ Concretamente en este último supuesto habría de calificarse como fondos propios el importe del capital social que superase dicho porcentaje.

Asamblea General) que ha de asumir la competencia de rehusar el reembolso, a la eventual consideración del capital social como reembolsable o la referente al régimen contable que se ha de aplicar, tanto a las aportaciones de los nuevos socios como a las nuevas aportaciones de los socios ya miembros de la sociedad.

Centrando nuestro análisis, por ejemplo, en la modificación estatutaria que ha de operarse en el marco de los Consejos Rectores y, por ende, en el de la Asamblea General de la cooperativa que deba aprobar la reforma, de cara a poder alcanzar un acuerdo será necesario coordinar los intereses individuales existentes con los colectivos. Así, por ejemplo, habría que poner en conexión el derecho histórico del socio a recuperar su capital con la pretensión procedente de la cooperativa y consistente en la prolongación en el tiempo más allá de la actividad cooperativizada de cada uno de sus socios.

Adviértase además que la calificación del capital como reembolsable podría terminar conduciendo a una descapitalización de la cooperativa en el supuesto de que los correspondientes reembolsos no fuesen compensados con nuevas aportaciones sociales procedentes de los socios que permaneciesen en ella o, en su caso, de otros que se incorporen a la sociedad. Así las cosas podrían llegar a plantearse situaciones caracterizadas por la existencia de necesidades de tesorería. En cambio, si se estableciese que las aportaciones no serán reembolsables la cooperativa podría llegar a obtener recursos financieros con un carácter de estabilidad suficiente para poder abordar proyectos de mayor envergadura y con un periodo de desarrollo mayor.⁵

En todo caso parece claro que el futuro de la cooperativa queda vinculado al de todos y cada uno de sus socios, máxime si tenemos en cuenta el conocimiento que éstos últimos detentan de la situación de la cooperativa desde el punto de vista económico-financiero, así como de su posicionamiento en el mercado y de sus posibilidades de crecimiento y desarrollo de nuevos proyectos.⁶

Desde nuestro punto de vista parece claro que ha de ser el Consejo Rector el órgano encargado de liderar la correspondiente reforma estatutaria,

⁵ No obstante debe reconocerse igualmente que dicha operatividad podría terminar conduciendo también, *mutatis mutandis*, a una salida en bloque de socios que solicitasen la baja voluntaria de la sociedad, tratándose de un proyecto poco atractivo. Ello podría llegar a implicar el surgimiento de importes muy elevados en concepto de reembolso de capital los cuales habrían de afrontar la cooperativa. Y la situación podría complicarse aun más en el hipotético caso de que la referida salida de socios no pudiese ser compensada con nuevas incorporaciones, al ser más difícil encontrar personas con la necesaria voluntad de implicación y de asunción de riesgo.

⁶ Téngase presente además a este respecto que los socios tienen siempre el derecho a tomar sus decisiones libremente, debiendo contar al efecto con los datos necesarios para formarse una opinión sobre las cuestiones a decidir.

sin perjuicio de la necesaria labor de asistencia que deba asumir tanto el equipo directivo como el Consejo Social y, en definitiva, cualquier órgano o persona que goce de legitimidad ante el colectivo de socios, al objeto de que sus propuestas sean escuchadas y tomadas en consideración.

Recapitulando, a través de la presente reforma contable se ha perseguido introducir un cambio en la calificación de las fuentes de financiación de las empresas y, por tanto, en su situación patrimonial. Trasladado a las sociedades cooperativas, este cambio supone la introducción de una modificación relevante en la configuración del pasivo del balance de las cooperativas. Las aportaciones de los socios y otros partícipes a las mismas, en la medida en que no otorguen a la sociedad el derecho incondicional a rehusar su reembolso, deben calificarse como pasivo reduciendo de forma significativa los fondos propios de la entidad. Y ello en aras de tratar de lograr la necesaria homogeneidad y comparabilidad de la información financiera de las distintas sociedades.⁷

Aquellas decisiones que se adopten en el marco de la cooperativa a nivel estatutario han de tener su traslado a la contabilidad, produciendo ésta a su vez efectos en la imagen que los terceros tengan de la cooperativa. Dada una concreta sociedad cooperativa habrá que fijarse si concurren o no unos elevados fondos propios⁸ y un elevado pasivo financiero.

Especial relevancia adquirirá la relación de la sociedad cooperativa con el conjunto de las distintas entidades financieras, dada especialmente la actual escasez de fondos que padecen las distintas entidades de crédito, que inevitablemente conduce hacia una restricción del acceso al crédito. A este respecto estimamos que habrán de ser tomados en consideración, entre otros, factores tales como las cifras del balance, el grado de compromiso de los socios con su cooperativa, el criterio de distribución de los resultados del ejercicio y los mecanismos seguidos para la consecución de dichos resultados (anticipos laborales, remuneración o no de los miembros de Consejo Rector, retribución del capital social, etc.), el incremento del nivel de formación y cualificación profesional, la ampliación del número de socios, la incorporación de nuevos socios frente a la contratación laboral, la existencia o no de aportaciones voluntarias, de Fondos de Reserva Voluntarios o la propia imagen de marca y el reconocimiento en el mercado de su condición de organización socialmente responsable.

⁷ Cabría aludir, en consecuencia, a la existencia de una necesidad «externa» a la cooperativa demandada por todos aquéllos que se relacionan con la sociedad: Administraciones y entidades públicas, proveedores, clientes, representantes sindicales, entidades financieras, etc. Se trata, en definitiva, de facilitar una información contable que resulte interpretable con independencia de la modalidad societaria de que se trate.

⁸ Ello viene motivado por una realidad innegable: los fondos propios otorgan una imagen de solvencia, consolidación y continuidad a la empresa.

III. Algunas cuestiones conflictivas: fecha de entrada en vigor de la Orden EHA/3360/2010; tratamiento contable del retorno capitalizado en el socio y calificación contable del capital en las «cooperativas a término» (consultas núms. 6. BOICAC 86 junio/2011, 4. BOICAC 86 junio/2011 y 7. BOICAC 86 junio/2011, respectivamente)

En primer lugar, tras la publicación de la Orden EHA/3360/2010, de 21 de diciembre, ¿a qué fecha debía atenderse de cara a la fijación de su entrada en vigor? ¿Cómo habrían de aplicarse los nuevos criterios incluidos en la citada Orden Ministerial? ¿Podrían aplicarse dichos criterios, por ejemplo, a una sociedad cuyo ejercicio económico finalizase en el ejercicio 2011, antes del 31 de diciembre, habiéndose iniciado antes del 31 de diciembre de 2010? ¿Qué criterios habrían de aplicar aquellas sociedades cooperativas cuyo ejercicio económico no coincidiese con el año natural, en la formulación de las cuentas anuales cerradas en el año 2011, antes del 31 de diciembre?

Tal y como se encargó de precisar a este respecto la Consulta núm. 6 del BOICAC 86 de junio de 2011, tras la entrada en vigor del vigente PGC, la Disposición Transitoria Quinta del Real Decreto 1514/2007 (al que, a su vez, se remitía la Disposición Transitoria Sexta del Real Decreto 1515/2007) incluía en el apartado 4 una cláusula específica aplicable a las sociedades cooperativas, de conformidad con la cual «4. *Los criterios por los que se establece la delimitación entre fondos propios y fondos ajenos en las normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas, aprobadas por Orden del Ministerio de Economía 3614/2003, de 16 de diciembre, podrán seguir aplicándose hasta 31 de diciembre de 2009.*»

Como ya hemos tenido ocasión de precisar a lo largo de la presente Comunicación la finalidad perseguida con la aprobación de este régimen transitorio era, en primer lugar, otorgar a las sociedades cooperativas sometidas a la Ley Estatal, de Euskadi o de Navarra un plazo de dos años para modificar sus estatutos atribuyendo al Consejo Rector el derecho incondicional a rehusar el reembolso del capital social bajo determinados requisitos. Y, en segundo término, conceder a las restantes comunidades autónomas un plazo de tiempo razonable para que pudieran aprobar una reforma similar a la incluida a nivel estatal.⁹

⁹ Recuérdese a este respecto que, como ya se ha indicado, una vez finalizado dicho plazo se consideró necesario modificar a través del Real Decreto 2003/2009, de 23 de diciembre, el apartado 4 de la citada Disposición Transitoria Quinta del Real Decreto 1514/2007, ampliándose así de forma excepcional y por un plazo de un año su vigencia.

Afirma la Orden EHA/3360/2010 en su Exposición de Motivos que la nueva regulación contable se aprobaba con la finalidad de que, una vez concluyese el régimen transitorio descrito, las sociedades cooperativas pudieran tener a su disposición unas normas contables que les permitiesen seguir suministrando información financiera en el marco del PGC y del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, en sintonía por tanto con las Normas internacionales de información financiera adoptadas por la Unión Europea.

Señala como es sabido la Disposición Final Segunda de la citada Orden que la misma entraba en vigor el 1 de enero de 2011, siendo de aplicación para los ejercicios económicos que se iniciasen a partir de esa fecha. Pues bien teniendo presente que el vigente PGC entró en vigor para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2008, parece razonable estimar que, a través de la aplicación de su régimen transitorio inicial (el cual finalizaba el 31 de diciembre de 2009) se perseguía otorgar un plazo de dos ejercicios económicos (ampliado posteriormente a un tercero) para que tanto el régimen sustantivo como las propias sociedades cooperativas pudieran adaptar sus estatutos.

En base a ello estimó el ICAC a través de su Consulta núm. 6. BOICAC 86 de junio de 2011 que si se concluyese que las sociedades cooperativas que cierran sus ejercicios antes del 31 de diciembre de 2011 tienen que aplicar los nuevos criterios, estas entidades habrían gozado de un plazo transitorio inferior (de dos ejercicios) para poder adaptarse a los nuevos criterios, lo cual resultaría contrario a la equidad que debe guiar la interpretación de la norma. Y, en base a ello, teniendo presente lo señalado en la citada Disposición Final segunda y en la voluntad declarada del legislador de pasar sin solución de continuidad del régimen transitorio a la aplicación de las nuevas normas, declaró el ICAC que aquellas sociedades que finalizasen sus ejercicios económicos antes del 31 de diciembre de 2011 habiéndolos iniciado antes del 31 de diciembre de 2010 podrían seguir aplicando el régimen de derecho transitorio prorrogado por el Real Decreto 2003/2009, de 23 de diciembre.

¿Qué tratamiento contable se ha de otorgar al retorno capitalizado en el socio? ¿Cabría estimar, al amparo de la nueva regulación aplicable, que continúa vigente el criterio recogido en la Consulta 3 publicada en el Boletín del ICAC núm. 66, de junio de 2006, relativa al tratamiento contable de los retornos cooperativos que se hacen efectivos por una cooperativa de segundo grado, mediante su incorporación al capital social¹⁰?

¹⁰ Como seguramente se recordará la Consulta 3 del BOICAC nº 66 estableció el criterio que corresponde otorgar, desde el punto de vista del socio, a los citados retornos. En la respuesta

Como ya sabemos tratándose de aquellos ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2008 el vigente PGC desarrolló el tratamiento contable de los instrumentos financieros en su norma de registro y valoración (NRV) 9ª. «Instrumentos financieros» en función de la categoría en la que aquellos se clasifiquen.¹¹

Pues bien, de conformidad con lo manifestado por el ICAC a efectos contables el capital social de las cooperativas podrá tener la calificación de fondos propios, pasivo o instrumento financiero compuesto. Tendrá la calificación de fondos propios cuando se cumplan las siguientes condiciones: que su reembolso, en caso de baja del cooperativista, pueda ser rehusado por el Consejo Rector; y que no conlleve una remuneración o retorno obligatorio a favor del socio o partícipe. Por otra parte en aquellos casos en los que el reembolso de las aportaciones en caso de baja no sea rehusable o la remuneración o el retorno no sean discrecionales, el capital social tendrá la consideración de instrumento financiero compuesto o de pasivo financiero.

Teniendo presente la calificación y registro de las aportaciones al capital social en la sociedad cooperativa de segundo grado, el reflejo contable de la participación en la contabilidad del socio (la cooperativa de primer grado) va a depender, en opinión del ICAC, de las características de la misma, según se considere como un instrumento de patrimonio, o se contabilice como un pasivo. Así, en el supuesto de que la participación se contabilizase

otorgada se concluía que la operación debía considerarse contablemente como un supuesto análogo al aumento de fondos propios que se produzca como consecuencia de beneficios no distribuidos en el resto de sociedades, sin que el socio pueda registrar dicho aumento en el valor de sus aportaciones. Dicho tratamiento contable otorgado quedó fundamentado en la asimilación de las aportaciones de los socios al capital social de una cooperativa a los valores negociables y, en particular, a los instrumentos financieros representativos de una participación en los fondos propios de una entidad y el criterio de valoración aplicable en estos casos a los citados valores: precio de adquisición, menos, en su caso, las correcciones valorativas por deterioro que procedan. Tal y como precisó el ICAC *«El criterio del coste histórico, a diferencia de la puesta en equivalencia o método de la participación, no permite reconocer en el socio la creación de valor que se produce en la sociedad participada como consecuencia de los resultados acumulados en esta última. A mayor abundamiento, la doctrina del ICAC ha precisado que la citada regla debe mantenerse incluso cuando pudiera producirse en el socio un aumento en el número de acciones o en su nominal como consecuencia de un aumento de capital con cargo a reservas en la sociedad participada (consulta 1 del BOICAC nº 9) o cuando se reciban acciones en pago de un dividendo (consulta 2 del BOICAC nº 47)»*. De este modo concluyó el ICAC en dicha Consulta publicada en el BOICAC nº 66 que el socio de una cooperativa no puede registrar el aumento de valor de sus aportaciones, a pesar de que jurídicamente se le acredite una mayor participación, sin perjuicio de que deban tenerse en cuenta los fondos propios de la sociedad cooperativa en la que invirtió, a los efectos de dotar la oportuna corrección valorativa.

¹¹ Recuérdese que, como ya se ha señalado, dicha regulación contable dio lugar a un proceso de modificación tanto de la norma estatal (a través de la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas), como de las distintas leyes autonómicas.

como un instrumento de patrimonio (de acuerdo con lo establecido en el punto 2.5 de la NRV 9ª) la valoración inicial se realizaría al coste, que equivaldría al valor razonable de la contraprestación entregada más los costes de transacción que le fuesen directamente atribuibles, mientras que la valoración posterior se efectuaría al coste menos, en su caso, el importe acumulado de las correcciones valorativas por deterioro.¹²

Ahora bien si se estimase que la participación debe contabilizarse en la cooperativa de segundo grado como un pasivo el socio habría de otorgar a la operación un tratamiento contable coherente en sintonía con los criterios de valoración contenidos en el Punto 2.1 de la NRV 9ª del PGC y las especialidades reguladas en la Norma segunda. Capital social, apartado 1.1.3.3. «Pasivos financieros» de la Orden EHA/3360/2010. En dicho caso la participación habría de valorarse en el momento inicial por su valor razonable, que, salvo evidencia en contrario, se concretaría en el precio de la transacción. Por lo que respecta a la valoración posterior a efectuar, ésta se realizaría al coste amortizado, contabilizándose los intereses devengados en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias aplicando el método del tipo de interés efectivo.

¿Y qué criterio habríamos de adoptar tratándose de participaciones en el capital social de cooperativas de cara a efectuar la valoración posterior al coste amortizado? Con carácter general, y tal como advierte el ICAC en su contestación, la realización de dicha operación podría llegar a plantear dificultades que justificasen su valoración al coste incrementado en los intereses, debido sobre todo a la incertidumbre existente en torno a las estimaciones en aquellos supuestos de remuneración contingente, esto es, obligatoria, pero condicionada a la existencia de beneficio, así como sobre la fecha en que el cooperativista solicitase la baja, acordándose por parte de la cooperativa el reembolso. En este sentido estima el ICAC que tanto para la aplicación del método del coste amortizado como del coste incrementado en los intereses cabría la consideración de los retornos capitalizados siempre que tuviesen naturaleza obligatoria.

En definitiva, siendo el retorno obligatorio, si la Asamblea General tuviese el derecho incondicional a evitar la salida de efectivo (por ejemplo, porque se decida acreditarlo aumentando las aportaciones al capital social) su reconocimiento habría de contabilizarse como una aplicación del resultado siempre que, a su vez, la cooperativa gozase del derecho incondicional

¹² Adviértase por tanto que se trataría, en consecuencia, de un criterio idéntico al contenido en la Consulta número 3 publicada en el BOICAC nº 66, en base al anterior PGC y por analogía a la regulación de los valores negociables establecida en el mismo, en virtud del cual los retornos capitalizados en ningún caso incrementarían el valor del activo financiero en la contabilidad del socio o partícipe.

a rehusar el reembolso de las citadas aportaciones. En dicho caso el tratamiento contable desde la perspectiva del socio habría de asimilarse a lo anteriormente señalado cuando la aportación se califica como un instrumento de patrimonio.

Si el reembolso de las aportaciones que se vieses incrementadas no pudiera ser rehusado el retorno «capitalizado» habría de contabilizarse como un ingreso financiero en la contabilidad del socio. En el supuesto de que el aumento de capital se realizase con las reservas voluntarias repartibles que la cooperativa de segundo grado hubiese acreditado a la de primer grado, el criterio a aplicar sería el mismo. Y, en todo caso, en la memoria de las cuentas anuales habría de hacerse constar toda la información significativa en relación con las operaciones planteadas, con la finalidad de que aquellas, en su conjunto, reflejen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.¹³

Queremos referirnos finalmente en la presente Comunicación a la cuestión relativa a la calificación contable del capital en las «cooperativas a término», a la que se refirió el ICAC en su Consulta núm. 7 BOICAC 86 de junio de 2011. Dadas las llamadas «cooperativas a término», esto es, aquellas que se crean para desarrollar una actividad concreta que tiene una duración determinada cuya realización implica la extinción de la sociedad, ¿cabría la posibilidad de contabilizar el capital en el patrimonio neto del balance?

Teniendo presente lo dispuesto por la Norma segunda de la Orden EHA/3360/2010, relativa al Capital social, y en virtud de la cual, a efectos contables el capital social de las sociedades cooperativas puede tener la calificación de fondos propios, pasivo o instrumento financiero compuesto, se ha de estimar que el capital social tendrá la consideración de instrumento financiero compuesto o de pasivo financiero cuando el reembolso de las aportaciones en caso de baja resulte exigible o la remuneración o el retorno sean obligatorios, mostrándose en ambos casos la totalidad del importe recibido en el pasivo del balance. Señala además la Norma quinta, refiriéndose a los fondos subordinados con vencimiento en la liquidación de la sociedad, que cuando la liquidación sea contingente, a los efectos de calificar el capital social, la exigibilidad que nace en caso de liquidación de la cooperativa por sí sola no llevará a presentar las aportaciones en el pasivo ya que, en caso contrario, la solución no sería coherente con el principio de empresa en

¹³ Concretamente la cooperativa de primer grado habría de informar de los retornos capitalizados por la cooperativa de segundo grado cuando, de acuerdo con el criterio que se hubiese reproducido sobre estas líneas, no fuese posible realizar registro alguno en el balance ni en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias.

funcionamiento. Y, *mutatis mutandis* cabría estimar que, constituyendo la liquidación un acontecimiento cierto pero ajeno al control de la sociedad y de sus socios, el capital social, por esta sola circunstancia, no debería mostrarse en el pasivo.

De este modo estimó el ICAC que aquellas empresas cuyo objeto social se desarrollase a lo largo de un plazo temporal limitado presentarían, desde un punto de vista contable, unas características atípicas. En todo caso la causa de disolución y posterior liquidación representa una circunstancia conocida en el momento en que se constituyen, al margen de que dicha circunstancia deba llevar a la conclusión de que en el momento inicial el capital es exigible. Sin embargo no lo será si el acontecimiento que determina la liquidación es cierto pero queda fuera del control de la empresa y de sus socios, tal y como sucede por ejemplo con el mero transcurso del tiempo, habiendo finalizado la vida de la sociedad.