

# CLAVES COOPERATIVAS

ACTUALIZACIÓN 2011

X — Novedades Contables III

**DELIMITACIÓN DE CONCEPTOS  
INTEGRANTES DE LA CUENTA  
DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS**

**ADQUISICIONES DE SERVICIOS  
DE TRABAJO A LOS SOCIOS Y  
A LOS TRABAJADORES**  
*Norma 9ª*

**REMUNERACIÓN DE LAS  
APORTACIONES  
AL CAPITAL SOCIAL**  
*Norma 2ª – Apartado 1.2*

**DISTRIBUCIÓN DE  
RESULTADOS**  
*Norma 11ª*

**APLICACIÓN DEL EXCEDENTE  
COOPERATIVO**

**APLICACIÓN DE PÉRDIDAS**

FEDERACIÓN VALENCIANA DE EMPRESAS COOPERATIVAS DE TRABAJO A LOS SOCIOS Y A LOS TRABAJADORES

**FEVECTA**

FEDERACIÓN VALENCIANA DE EMPRESAS COOPERATIVAS DE TRABAJO ASSOCIAT

Gestión de asientos

Fecha: 15/03/04 Entrada asientos predefinidos Euros: 0

Subcuenta:

E	T	Subcuenta	Concepto
			<b>LIBRO MAYOR (importes en Euros)</b>
			[S]iguiente [A]nterior [F]uentes [C]
5720000			
ASIEN.	FECHA	CONCEPTO	
1	01-01-04	Asiento de Apertura	
39	02-01-04	RBO. TELEF MOVISTAR	
38	05-01-04	RBO. TELEFONICA	
18	13-01-04	SU Fact nº:3 DOMINGO	
23	13-01-04	PAGO FRA. 616 PAPALLOU	
37	13-01-04	ENTREGA	
24	14-01-04	COBRO AYTO. DE REQUENA	
21	15-01-04	COBRO DE FRA. 70	
35	15-01-04	COBRO AYTO. 6E	
36	15-01-04	COBRO DE FRA. 71	
25	16-01-04	COBRO FERIA ORPROTEC	
34	16-01-04	T/ 708	
40	16-01-04	T/707 FRA. 6 BERTA CHU	
20	20-01-04	IMPUESTOS 4 T 115	
22	20-01-04	CUOTA FEVECTA 1T 2004	
41	20-01-04	PAGO IRPF 4T 2003	
26	21-01-04	COBRO CONFEDERACION CO	
43	26-01-04	T/ 709 (MARIA)	
42	28-01-04	RECIBO GAS	
44	29-01-04	ENTREGA PA17	
45	02-02-04	PAGO TELEFONO	
27	09-02-04	PAGO IMPRESORES	
47	11-02-04	PAGO RECIBO DE GAS	
31	26-02-04	RECIBO AGUAS DE VALEN	
46	28-02-04	ENTREGA FEBRE	
8	01-03-04	FRA. 214817 ANS. DOMINIC	
48	01-03-04	RBO. TELEFONICA	
13	02-03-04	COBRO CONFEDERACION CO	

X — Novedades Contables III

## Novedades Contables III:

### Delimitación de conceptos integrantes de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias de las Sociedades Cooperativas

En esta clave analizamos aquellos conceptos específicos o característicos que integran habitualmente la cuenta de PyG de una CTA y su representación en los nuevos modelos de Balance y Cuenta de Pérdidas y Ganancias para las cooperativas, así como la contabilización de la distribución del resultado.

## ADQUISICIONES DE SERVICIOS DE TRABAJO A LOS SOCIOS Y A LOS TRABAJADORES [NORMA 9<sup>a</sup>]

En una C.T.A. la relación de los socios trabajadores con la cooperativa es societaria y esto, entre otras cosas, significa que el socio trabajador, aunque preste sus servicios de trabajo a la cooperativa, no tiene un salario garantizado como lo tiene el asalariado. Si al final del ejercicio la cooperativa ha generado excedente, el socio trabajador podrá participar del mismo en función de su trabajo. Mientras tanto, tienen derecho a percibir periódicamente cantidades a cuenta del excedente de la cooperativa, denominados anticipos societarios.

Los anticipos societarios son, según nuestra legislación, un gasto ordinario, siempre que no superen el valor del mercado o a la retribución normal en la zona, que aparecerá en la partida “*Gastos de Personal*” del Resultado de la Explotación de la cuenta PyG con la denominación “*Servicios de trabajo de socios*”. La intención es diferenciar los anticipos de los socios trabajadores de las remuneraciones de los asalariados.

#### Asiento:

(647) RETRIBUCIÓN A LOS SOCIOS TRABAJADORES  
(642) SEGURIDAD SOCIAL A CARGO DE LA EMPRESA (\*)

a (57) *Tesorería (por el pago efectivo)*  
a (465) *Remuneraciones pendientes de pago (por las devengadas y no pagadas)*  
a (254) *Créditos a LP al personal / (544) Créditos a CP al personal (por compensación de deudas pendientes de los socios/trabajadores con la cooperativa)*  
a (2527) *Créditos a LP con socios por pérdidas a compensar./ (5427) Créditos a CP con socios por pérdidas a compensar. (por compensación de deudas pendientes de los socios por imputación de pérdidas)*  
a (476) *Organismos de la S.S. acreedores*  
a (4751) *H.P., acreedor por retenciones practicadas.*

(\*) Tal y como ocurría con la norma contable cooperativa de 2003, cuando los socios trabajadores se acojan al Régimen General de la Seguridad Social, la cuenta de gasto a utilizar sería la misma que la del gasto en seguridad social de los asalariados. No se requiere que diferenciamos de dónde proviene dicho gasto, como sí ocurre con los anticipos societarios de los socios trabajadores (647) y los salarios de los trabajadores (640).

Clasificación en Pérdidas y Ganancias:

CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS (Abreviada)

(647)

- 1. **IMPORTE NETO CIFRA NEGOCIOS.**  
(...)  
(...)
- 6. **GASTOS DE PERSONAL.**
  - a) *Sueldos y salarios*
  - b) *Servicios de trabajo de socios*
  - c) *Cargas Sociales*
  - d) *Provisiones*
- (...)
- A) **RESULTADO DE LA EXPLOTACIÓN**  
(...)
- B) **RESULTADO FINANCIERO.**
- C) **RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS (A+B)**
  - 18. *Impuesto sobre Beneficios (signo + ó -)*
- D) **RESULTADO DEL EJERCICIO**

La cooperativa deberá informar en el apartado d) “Operaciones con socios” de la Memoria de las Cuentas Anuales sobre sus políticas respecto de las operaciones cooperativizadas realizadas con los socios.

## REMUNERACIÓN DE LAS APORTACIONES AL CAPITAL SOCIAL [NORMA 2<sup>a</sup> – Apartado 1.2]

Las aportaciones sociales al capital social realizadas por los socios trabajadores y/o los asociados podrán devengar un tipo de interés que nunca podrá exceder en seis puntos el interés legal del dinero.

No obstante, hay que tener en cuenta que, según la Ley 8/2003 de Cooperativas de la C.V., para poder remunerar las aportaciones obligatorias se tienen que dar dos requisitos: primero, establecer esta posibilidad en estatutos y, después, deben existir resultados positivos o reservas de libre disposición. Para el caso de las aportaciones voluntarias, no se exigen estas condiciones, pues la cuantía y forma de remunerarlas se establece en el acuerdo de emisión de las mismas.

También debemos tener presente que nuestra legislación sustantiva no permite abonar intereses (entre otras cosas) mientras que la Reserva Obligatoria no alcance la cifra del capital social estatutario.

Con respecto a su tratamiento, la Ley 8/2003 considera que es un gasto para la cooperativa y, ésta debe tenerlo en cuenta a la hora de calcular el excedente, pero contablemente, según las Nuevas Normas Contables Cooperativas, su tratamiento puede ser distinto.

La retribución del capital (intereses) tendrá carácter de GASTO o DISTRIBUCIÓN DE RESULTADO, según la calificación contable del tipo de aportación al capital que remuneran y/o de la obligatoriedad o no de dicha remuneración. Así pues, cuando:

## A — Se remunerare “Capital – Fondo Propio”

Se contabilizará como una Aplicación del Excedente o reparto de reservas (en su caso).

<b>Asientos:</b>	
(129) Resultado de la Cooperativa	
a	(526) Retorno Cooperativo y remuneración discrecional a pagar a CP.
a	(1715) Retorno Cooperativo y remuneración discrecional a pagar a L.P.
a	(4751) HP, Acreedor por retenciones practicadas
(EN EL MOMENTO EN QUE SE TOMA EL ACUERDO DE REMUNERACIÓN)	
(526) Retorno Cooperativo y remuneración discrecional a pagar a CP.	
a	(57) Tesorería
(POR EL PAGO EFECTIVO)	
(1715) Retorno Cooperativo y remuneración discrecional a pagar a L.P.	
a	(526) Retorno Cooperativo y remuneración discrecional a pagar a CP.
(RE-CLASIFICACIÓN DE LP A CP)	

En el supuesto de que no exista excedente positivo y se decida remunerar con cargo a reservas de libre disposición (reservas voluntarias), se cargaría contra la cuenta (113) *Reserva Voluntaria*.

Para el caso de que no existan ni beneficios ni reservas de libre disposición y, aún así, se decida remunerar las aportaciones voluntarias al capital social (las obligatorias no pueden remunerarse en estos casos, según nuestra legislación cooperativa), contablemente lo trataríamos como un pago a cuenta,

<b>Asientos:</b>	
(557) Retorno cooperativo y remuneración discrecional a cuenta.	
a	(57) Tesorería
a	(4751) H.P., Retenciones y Pagos a cuenta
(CUANDO SE PAGUEN LOS INTERESES)	
(129) Resultado de la cooperativa.	
(113) Reservas voluntarias	
a	(557) Retorno cooperativo y remuneración y discrecional a cuenta
(EN EL EJERCICIO EN QUE EXISTAN EXCEDENTES DISPONIBLES O RESERVAS DE LIBRE DISPOSICIÓN)	

## B — Si se remunera “Capital – Pasivo”

1. Y la remuneración es obligatoria (se ha establecido en estatutos o en el acuerdo de emisión correspondiente, ese derecho, así como el tipo de interés o la forma de calcularlo) : Se contabilizaría como Gasto en PyG.

<b>Asientos:</b>	
(6647) “Intereses y retorno obligatorio de las aportaciones al capital cooperativo y de otros fondos calificados con características de deuda”	
a	(507) “Dividendos de acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros”
a	(4751) H.P., Acreedor por retenciones practicadas.
(EN EL MOMENTO DEL ACUERDO)	
(507) “Dividendos de acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros”	
a	(57) Tesorería
(EN EL MOMENTO DEL PAGO)	

**2. Si es discrecional** (y tanto el derecho a remuneración cómo el cálculo de la misma depende de la decisión puntual de la Asamblea General) Se tratarían del mismo modo que el supuesto contemplado en el apartado A.

En el apartado 3. “Intereses de capital y distribución de resultados” de la memoria de las cuentas anuales, habrá que informar, entre otros temas, sobre las características e importe de la remuneración de las aportaciones obligatorias y voluntarias al capital social, de acuerdo con lo dispuesto en las normas contables cooperativas, indicando el cálculo y haciendo mención expresa de que se cumple con los límites legales.

## DISTRIBUCIÓN DE RESULTADOS [NORMA 11ª]

### Aplicación del Excedente Cooperativo:

La parte del Excedente Neto Cooperativo que quede después de haber realizado las dotaciones obligatorias al FFPC y a la Reserva Obligatoria que exige la ley [Ver **Claves nº VIII y IX**], pueden destinarse, según nuestra legislación sustantiva, a:

- A. Reservas Voluntarias.** Esta posibilidad ya se analiza en la **Clave nº VIII**.
- B. La participación de los trabajadores asalariados.** La cuantía de esta participación podrá ser fija o un porcentaje sobre los excedentes netos de la cooperativa. *En cualquier caso, esta participación, entendemos, no es un reparto de excedente como tal, sino que supone un GASTO para la cooperativa y afecta consecuentemente a la cuenta de pérdidas y ganancias. La cuenta a utilizar, sería la (640) Sueldos y Salarios.*
- C. Distribuirse entre los socios en concepto de retornos,** en proporción a su participación en la actividad cooperativizada durante el ejercicio. Respecto de la contabilización de este derecho, hasta ahora se contabilizaban como una distribución del resultado, pero con la nueva norma contable (al igual que sucede con la remuneración al capital social en forma de intereses) pueden tratarse contablemente como una Distribución del Resultado o como un Gasto, según la obligatoriedad o no por parte de la cooperativa de repartir excedente a favor del socio. Por tanto, cuando:

— **El derecho a retorno sea de carácter obligatorio,** es decir, se haya establecido estatutariamente ese derecho en caso de excedente, así como la cuantía o forma de calcularlo: Se contabilizará como un **GASTO**.

#### Asientos:

(6647) Intereses y retorno obligatorio  
de las aportaciones al capital cooperativo  
y de otros fondos calificados  
con características de deuda    a

(507) Dividendos de acciones o participaciones  
consideradas como pasivos financieros  
(4751) H.P., Acreedor por retenciones practicadas.

(EN EL MOMENTO DEL ACUERDO)

(507) Dividendos de acciones o participaciones  
consideradas como pasivos financieros    a

(57) Tesorería

(EN EL MOMENTO DEL PAGO)

— Si tiene carácter discrecional o, lo que es lo mismo, la A.G. será la que decidirá en cada ejercicio si reparte o no excedente entre los socios y en qué cuantía : Se contabilizará como una **DISTRIBUCIÓN DE RESULTADO**. En este caso, habrá que tener en cuenta la forma de distribuir dichos retornos.

#### A. Mediante el Pago efectivo.

**Asientos:**

<i>(129) Resultado de la Cooperativa</i>	a	<i>(112) / (113) / (...) ....</i>
		<i>(526) Retorno Cooperativo y remuneración discrecional a pagar a CP.</i>
		<i>(1715) Retorno Cooperativo y remuneración discrecional a pagar a L.P.</i>
		<i>(4751) Hacienda Pública, acreedor por retenciones aplicadas</i>

(EN EL MOMENTO DEL ACUERDO)

<i>(526) Retorno Cooperativo y remuneración discrecional a pagar a CP</i>	a	<i>(57) Tesorería</i>
---	---	-----------------------

(CUANDO SE LIQUIDA AL SOCIO)

<i>(1715) Retorno Cooperativo y remuneración discrecional a pagar a L.P.</i>	a	<i>(526) Retorno Cooperativo y remuneración discrecional a pagar a CP</i>
--	---	---

(POR LA RECLASIFICACIÓN DE LA DEUDA)

#### B. Mediante su incorporación al Capital Social,

**Asientos:**

<i>(129) Resultado de la Cooperativa</i>	a	<i>(112) / (113) / (...) ....</i>
	a	<i>(1000) "Capital social: aportaciones obligatorias"</i>
		<i>(1001) "Capital social: aportaciones voluntarias"</i>
		<i>(1500) "Capital social a LP considerado pasivo financiero: aportaciones obligatorias"</i>
		<i>(1501) "Capital social a LP considerado pasivo financiero: aportaciones voluntarias"</i>
		<i>(5020) "Capital social cooperativo con características de deuda a CP."</i>

#### C. Mediante la creación de un Fondo de Retornos acreditado a los socios.

El acuerdo de constitución de este fondo determinará su destino, el plazo para su restitución al socio y la retribución que devengará, que no será superior a seis puntos por encima del interés legal del dinero.

La norma contable no trata este caso especial, pero, en nuestra opinión, se trata de una especie de "reserva" de retornos que pertenece al socio y que tiene carácter nominativo. Por tanto, podríamos contabilizarlo en la partida "Fondos especiales con características de deuda" (como unas reservas repartibles) o en la partida "Deudas con socios" (como retornos a favor de los socios, pendientes de distribuir). En ambos casos, formaría parte del Pasivo del Balance. Respecto de la contabilización de los intereses que pudiesen devengarse a favor del socio, lo trataríamos del mismo modo que la remuneración de las aportaciones al capital social calificadas como pasivos financieros.

## Aplicación de pérdidas:

Cuando la cooperativa genere pérdidas, esta cuantía se traspasará contablemente al año siguiente, registrándose en la cuenta (121) “Resultados negativos de ejercicios anteriores”,

### Asiento Contable:

(121) Resultados negativos de ejercicios anteriores	a	(129) Excedente de la cooperativa
---	---	-----------------------------------

El artículo 69 de la Ley 8/2003 dice que las pérdidas pueden imputarse a las reservas obligatorias, a las reservas voluntarias y a los socios en proporción a su actividad cooperativizada. No obstante, en este mismo artículo, en su punto 5, se establece que, *cuando por imputación de pérdidas, la reserva obligatoria quede reducida a una cifra inferior a la establecida en el artículo 70.1 (capital social estatutario), la cooperativa deberá reponerla de inmediato con cargo a reservas voluntarias, si existiesen, o con el resultado positivo de los siguientes ejercicios económicos. Así mismo, no podrá hacerse imputación de pérdidas cooperativas a la reserva obligatoria que hagan disminuir su cifra por debajo de lo establecido en dicho artículo sin que, simultáneamente y por cuantía equivalente, se imputen dichas pérdidas a los socios, a la reserva voluntaria o a ambos.*

Las pérdidas imputadas a los socios se satisfarán de alguna de las siguientes maneras:

**A.** Con el **pago efectivo** durante el ejercicio en que se aprueben las cuentas del anterior:

### Asientos:

(112) Reserva Obligatoria		
(113) Reserva Voluntaria		
(1181) Aportaciones de socios en cooperativas	a	(121) Resultados negativos de ejercicios anteriores
(EN EL MOMENTO DEL ACUERDO)		
(57) Tesorería	a	(1181) Aportaciones de socios en cooperativas.
(CUANDO SE HACE EFECTIVO)		

**B.** Con cargo a los retornos que puedan corresponder al socio en los cinco ejercicios posteriores. Si transcurrido este periodo quedasen pérdidas por compensar, el socio deberá satisfacerlas en el plazo de un mes.

### Asientos:

(5427) Créditos a Corto Plazo por pérdidas a compensar		
(2527) Créditos a largo Plazo por pérdidas a compensar		
	a	(121) Resultados negativos de ejercicio anteriores
(EN EL MOMENTO DEL ACUERDO)		

En el ejercicio en que existe excedente y se decide repartir retorno entre los socios:

**Asientos:**

(6647) "Intereses y retorno obligatorio de las aportaciones al capital cooperativo y de otros fondos calificados con características de deuda"	a	(507) "Dividendos de acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros"
	<b>o</b>	
(129) Excedente de la Cooperativa	a	(...) .....
		(526) Retorno Cooperativo y remuneración discrecional a pagar a CP.

A continuación compensaríamos el derecho a retorno del socio con el crédito a favor de la cooperativa por las pérdidas del ejercicio anterior que se imputaron al mismo:

**Asiento:**

(526) Retorno Cooperativo y remuneración discrecional a pagar a CP.		
	<b>o</b>	
(507) "Dividendos de acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros"	a	(5427) Créditos a C/P por pérdidas a compensar.

Por la reclasificación del crédito:

**Asiento:**

(5427) Créditos a Corto Plazo por pérdidas a compensar	a	(2527) Créditos a Largo Plazo por pérdidas a compensar.
--	---	---

**C.** Imputándolo al fondo de retornos, en caso de que exista:

**Asiento:**

(171...) Fondo de Retornos a L.P.		
(521...) Fondo de Retornos a C.P.	a	(121) Resultados negativos de ejercicios anteriores.

**D.** Con su pago mediante la reducción proporcional de las aportaciones obligatorias y/o voluntarias del socio al capital social (calificado como fondo propio o pasivo):

**Asiento:**

(1000) Capital Social: Aportaciones Obligatorias		
(1001) Capital Social: Aportaciones Voluntarias		
(1500) Capital Social a LP considerado Pasivo financiero: A. Obligatorias.		
(1501) Capital Social a LP considerado Pasivo Financiero: A. Voluntarias.		
(5020) Capital Social Cooperativo con características de deuda a CP.		
(5210) Deudas a C.P. por reembolso de aportaciones a los socios		
(1710) Deudas a L.P. por reembolso de aportaciones a los socios.	a	(121) Resultados negativos de ejercicios anteriores.

Con cargo a cualquier crédito que tenga el socio contra la cooperativa, pudiéndolo fraccionar en los siguientes cinco años. Por ejemplo, contra anticipos societarios devengados y pendientes de pago a los socios:

**Asiento:**

(465) Remuneraciones pendientes de pago (socios)	a	(121) Resultados negativos de ejercicios anteriores.
--	---	--



En la Memoria económica de las Cuentas Anuales se deberá informar sobre la propuesta de distribución / aplicación del resultado.

## Clasificación en Pérdidas y Ganancias

### **CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS (Abreviada)**

	<b>1. IMPORTE NETO CIFRA NEGOCIOS.</b>
	(...)
	(...)
	<b>A) RESULTADO DE LA EXPLOTACIÓN</b>
	<b>13. INGRESOS FINANCIEROS</b>
	<b>14. GASTOS FINANCIEROS</b>
(6647)	<b>A) Intereses y retorno obligatorio de las aportaciones al capital social y de otros fondos calificados con características de deuda.</b>
	<b>B) Otros gastos financieros.</b>
	(...)
	(...)
	<b>B) RESULTADO FINANCIERO.</b>
	<b>C) RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS (A+B)</b>
	<b>18. Impuesto sobre Beneficios (signo + ó -)</b>
	<b>D) RESULTADO DEL EJERCICIO</b>

## Clasificación en el Balance de Situación Abreviado

### **PATRIMONIO NETO Y PASIVO**

#### **A.- PATRIMONIO NETO**

##### **A.1.- Fondos Propios**

**I. Capital**

**II. Reservas**

**III. Resultados de ejercicios anteriores.**

(1181) **IV. Otras aportaciones de socios**

**V. Resultado de la cooperativa (positivo o negativo)**

(537) **VI. Retorno cooperativo y remuneración discrecional a cuenta entregado en el ejercicio (negativo).**

**VII. Fondos Capitalizados**

**VIII. Otros instrumentos de patrimonio neto.**

(...)

#### **B.- PASIVO NO CORRIENTE**

**I.- Fondo de Formación y promoción cooperativa a LP**

(...)

(...)

**V.- Deudas a LP con empresas del grupo, asociadas y socios.**

**1. Deudas con empresas del grupo.**

**2. Deudas con empresas asociadas.**

(1715) **3. Deudas con socios.**

(...)

#### **C.- PASIVO CORRIENTE**

**I.- Fondo de Formación y promoción cooperativa a CP**

(...)

(...)

**VI.- Deudas a LP con empresas del grupo, asociadas y socios.**

**1. Deudas con empresas del grupo.**

**2. Deudas con empresas asociadas.**

(526) (507) **3. Deudas con socios.**

(...)

