

48.- Clasificación de las aportaciones al capital social de las Cooperativas

Autor: Fernando Polo Garrido.

Coordinador de la Comisión de contabilidad de cooperativas de AECA.

CEGEA. Universidad Politécnica de Valencia.

fpolo@cegea.upv.es

Introducción normativa.

Los siguientes casos se desarrollan bajo dos normativas, primero bajo la regulación actual vigente hasta 31 de diciembre de 2010 (Real Decreto 2003/2009) que viene configurada por el PGC 2007 y por 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 (Orden ECO/3614/2003), y segundo con la situación relativa a partir de 1 de enero de 2011, fecha en la que finaliza la aplicación transitoria de los criterios para delimitar fondos propios y ajenos de la mencionada Orden. Para la solución propuesta a partir de 2011 nos hemos basado en el propio PGC 2007 y en el Documento nº 1 de la Comisión de contabilidad de cooperativas de AECA "Fondos propios en cooperativas". En la fecha en que se elaboran estos casos se ha creado recientemente un Grupo de trabajo en el seno del ICAC para la adaptación al PGC 2007 de las Normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas, pero en estos momentos no se dispone de borrador alguno que pueda ser objeto de consideración. Por otra parte se han producido en el seno del IASB decisiones provisionales sobre los criterios de clasificación entre pasivos y neto con incidencia en las cooperativas que no son objeto de consideración en este Newsletter Actualidad Contable, al margen que sea muy oportuno tratarlo en cuanto el IASB publique un Borrador sujeto a consultas.

Caso 1.

La ley autonómica de cooperativas no permite aportaciones al capital social cuyo reembolso en caso de baja pueda ser rehusado incondicionalmente por el Consejo Rector, en línea con lo establecido en el artículo 45.1b de la Ley Estatal (Ley 27/1999, de 16 de julio, de cooperativas). Por otra parte, la Ley establece una cifra de capital social mínimo que ha de estar totalmente desembolsado, y establece como causa de disolución la reducción de la cifra del capital social por debajo de por debajo del mínimo establecido estatutariamente, si se mantiene durante 12 meses. Asimismo la Ley de cooperativas permite diferir el pago por el reembolso de las aportaciones hasta un plazo de 5 años. Los estatutos de la cooperativa, constituida bajo la ley autonómica, han establecido un capital social mínimo (estatutario) que ha de estar totalmente desembolsado, y es superior a la cifra del capital mínimo legal, en concreto de 20.000 €. Los Estatutos establecen que las aportaciones no están remuneradas (intereses). Las aportaciones son reembolsables por el nominal y no están sujetas a actualización. No hay otras partidas que se incluyan dentro del importe a reembolsar al socio por las aportaciones sociales (p.e. fondo de reembolso). A 01/01/2010 el capital social de una cooperativa está formado por 1.000 aportaciones de 100 € de nominal.

Solución al caso 1:

La solución al caso la hemos dividido en dos partes:

- ↳ La primera es el tratamiento hasta el 31/12/2010.
- ↳ La segunda parte es la solución a partir de 01/01/2011.

1. Hasta 31/12/2010

En virtud de la disposición transitoria quinta del Real Decreto 1514 (PGC) que a su vez se remite la disposición transitoria sexta del RD 1515/2007 (PGC-PYMES), los criterios para delimitar fondos propios y ajenos de las Normas contables de las sociedades cooperativas, podrán seguir aplicándose hasta 31/12/2009, y en virtud del citado Real Decreto 2003/2009 hasta 31/12/2010, por lo que se siguen clasificando como patrimonio neto.

2. Desde 01/01/2011.

Las aportaciones al capital social de la cooperativa se clasificarán como pasivo financiero, incluyendo la cifra de capital social mínimo estatutario. Dentro de los instrumentos de pasivo financiero se clasificarán a efectos de su valoración en débitos y cuentas a pagar. La valoración inicial será el valor razonable. Salvo mejor evidencia, el valor razonable a fecha de la reclasificación será el valor que figure en libros, en este caso el nominal de las aportaciones.

El asiento contable que se llevará a cabo a la fecha de la reclasificación es:

Código	Cuenta	Debe	Haber
(100)	Capital social	100.000	
(170-X)	Aportaciones al capital social consideradas como pasivos financieros		100.000

Se han utilizado la cuenta de pasivo no corriente al tener la cooperativa la potestad para diferir el pago hasta un plazo máximo de 5 años.

Valoración posterior:

El capital social, que a efectos de valoración se clasifica en débitos y cuentas a pagar, se valora por su coste amortizado. Ante la difícil estimación, tanto del plazo de vencimiento, como del tipo de interés efectivo, recurrimos al criterio alternativo propuesto en el Documento de AECA de importe a reembolsar. A fecha de cierre el capital-pasivo se valoraría por el importe a reembolsar que coincidiría con el nominal.

La reclasificación del capital social de patrimonio neto a pasivo financiero no tendría efectos sobre la consideración de los retornos cooperativos (véase Documento Fondos Propios en cooperativas de la Comisión de contabilidad de cooperativas de AECA).

Comentarios: La cooperativa deberá formular cifras comparativas, por lo que la fecha de transición a este nuevo criterio contable será el uno de enero del ejercicio anterior (2009). Sería deseable una disposición transitoria para este cambio de criterio, que pasaría por:

- guías en cuanto a la valoración del pasivo a fecha de transición,
- exonerar de información comparativa, siendo opcional ofrecer información comparativa,
- que la aplicación retroactiva no se extienda al ejercicio más antiguo del que se disponga información y se limite a la fecha de transición.

Caso 2.

El mismo caso que el anterior, pero a diferencia de éste, los Estatutos establecen que las aportaciones al capital social están remuneradas, dentro de los límites legales, en un 4 %. La ley de cooperativas no establece que la remuneración de las aportaciones esté condicionada a la existencia de resultados positivos previos a su reparto, tampoco lo hacen los Estatutos. Durante el ejercicio X

el resultado de la cooperativa antes de considerar la remuneración de las aportaciones al capital social es superior a la remuneración de las aportaciones (que asciende a 4.000 €).

Solución al caso 2:

La solución al caso la hemos dividido en dos partes:

- ↳ La primera es el tratamiento hasta el 31/12/2010.
- ↳ La segunda parte es la solución a partir de 01/01/2011.

1. Hasta 31/12/2010

El capital social es clasificado como patrimonio neto y la remuneración de las aportaciones como gasto del ejercicio. Entendemos que la norma decimotercera "Remuneración de las aportaciones al capital social" sigue siendo de aplicación transitoria, puesto que la norma sobre delimitación de los fondos propios en las cooperativas, que explícitamente se establece su aplicación transitoria, se remite a la norma decimotercera para el tratamiento de las remuneraciones, en cualquier caso, en el presente supuesto es compatible con el contenido del PGC 2007 al cumplir la definición de gasto. Los modelos de cuentas anuales establecidos en la consulta nº 9 del BOICAC nº 77 de marzo de 2009, en sintonía con las Orden ECO/3614/2003, presentan la remuneración de las aportaciones al capital social como gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias después del resultado del ejercicio y antes del excedente de la cooperativa.

2. Desde 01/01/2011.

El capital social es clasificado como pasivo y la remuneración, debido a su carácter obligatorio es un gasto. En el Documento Fondos Propios en las Cooperativas de AECA se indica su tratamiento como gasto financiero, reflejándose en una partida específica dentro de los gastos financieros.

Caso 3.

El mismo caso que el anterior (2), pero a diferencia de éste, el resultado del ejercicio X antes de considerar las aportaciones al capital social, es de pérdidas por importe de 6.000 (la remuneración de las aportaciones, al igual que en el caso anterior asciende a 4.000 €).

Solución al caso 3:

La solución al caso la hemos dividido en dos partes:

- ↳ La primera es el tratamiento hasta el 31/12/2010.
- ↳ La segunda parte es la solución a partir de 01/01/2011.

1. Hasta 31/12/2010

El capital social es clasificado como patrimonio neto y para la remuneración de las aportaciones como hemos señalado entendemos aplicable transitoriamente la norma decimotercera "Remuneración de las aportaciones al capital social" de la Orden ECO/3614/2003. Cuando la Ley de cooperativas permite la remuneración sin condicionarla a la existencia de resultado positivo, la mencionada norma lo considera como una remuneración a cuenta de beneficios futuros o bien como un reparto de reservas (no como gasto).

2. Desde 01/01/2011.

La misma que en el caso anterior, la remuneración es un gasto y las pérdidas de la cooperativa ascienden finalmente a 10.000 €

Caso 4.

La cooperativa ALFA le es de aplicación la Ley Estatal, ha modificado sus Estatutos y el capital social está compuesto únicamente por aportaciones cuyo reembolso en caso de baja del socio puede ser rehusado incondicionalmente por el consejo rector. Asimismo, los Estatutos, en línea con lo permitido en el artículo 51.7 de la Ley Estatal, establecen que las aportaciones de los nuevos socios deberán efectuarse preferentemente mediante la adquisición de las aportaciones cuyo reembolso hubiese sido solicitado por baja de sus titulares. A fecha de cierre de ejercicio han solicitado la baja 10 socios cuyas aportaciones ascienden en total a 1.000 €. Asimismo han solicitado entrar en la cooperativa 10 socios y su solicitud ha sido admitida por el Consejo Rector en la fecha de cierre de ejercicio, aunque todavía no se ha efectuado la adquisición a los socios cuyo reembolso ha sido rehusado. El capital social no está remunerado.

Solución al caso 4:

La solución al caso la hemos dividido en dos partes:

- ↳ La primera es el tratamiento hasta el 31/12/2010.
- ↳ La segunda parte es la solución a partir de 01/01/2011.

1. Hasta 31/12/2010

El capital social es clasificado en su totalidad como patrimonio neto.

2. Desde 01/01/2011.

El capital social es clasificado en su totalidad como patrimonio neto, puesto que la cooperativa puede rechazar incondicionalmente el reembolso. Los socios cuyo reembolso ha sido rehusado se mantienen en el patrimonio neto, puesto que los nuevos socios adquirirán sus participaciones, no siendo reembolsadas por la cooperativa.

Caso 5.

La cooperativa BETA le es de aplicación la Ley Estatal, ha modificado sus Estatutos incluyendo las siguientes cláusulas: las aportaciones al capital social son reembolsables por los socios hasta un importe igual a las aportaciones netas (aportaciones de nuevos socios menos devoluciones a socios salientes) realizadas en los dos ejercicios anteriores, alcanzado este límite las solicitudes de reembolso están condicionados al acuerdo favorable del Consejo Rector, que a su única discreción puede aprobar o rehusar incondicionalmente el reembolso. A fecha de cierre de ejercicio las aportaciones al capital social ascienden a 100.000 € de éstas 15.000 € corresponden a aportaciones (netas) de los dos últimos años. Todas las aportaciones tienen el mismo valor de reembolso, el nominal.

Solución al caso 5:

La solución al caso la hemos dividido en dos partes:

- ↳ La primera es el tratamiento hasta el 31/12/2010.
- ↳ La segunda parte es la solución a partir de 01/01/2011.

1. Hasta 31/12/2010

La totalidad de las aportaciones son clasificadas como patrimonio neto.

2. Desde 01/01/2011.

Las aportaciones son clasificadas como patrimonio neto, hasta donde alcance el límite a rehusar el reembolso, 85.000 € Los restantes 15.000 €son clasificados como pasivo financiero.