



LA REGULACIÓN CONTABLE EN LA LEGISLACIÓN COOPERATIVA

Fernando Polo Garrido
Universidad Politécnica de Valencia

RESUMEN

La sociedad cooperativa, teniendo la consideración de empresario está sujeta a la normativa contable contenida en la legislación mercantil. A su vez la legislación sustantiva de cooperativas, estatal o autonómica, contiene en su articulado referencias a la contabilidad de las mismas en orden a regular las peculiaridades de éstas sociedades.

Peculiaridades que han motivado la elaboración de un borrador de Normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas¹.

En la presente comunicación se realiza un análisis comparativo de la regulación contable contenida en la legislación cooperativa y, sobre éste análisis comparativo se extraen unas conclusiones acerca del modo que se considera más adecuado para regular el contenido contable en la mencionada legislación cooperativa, teniendo en cuenta que la normativa contable es competencia exclusiva del estado.

1. INTRODUCCIÓN

La regulación contable se ubica dentro de la legislación mercantil, es por tanto competencia exclusiva del Estado a tenor del artículo 149.1.6 de la Constitución, y actualmente queda configurada básicamente, tras la reforma mercantil de finales de los años ochenta, por las siguientes normas:

- Código de Comercio, modificado por la Ley 19/1989, de 25 julio, de Reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la Comunidad Económica Europea.
- Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (en adelante TRLSA).
- Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (en adelante PGC).

¹ Publicado en el B.O.I.C.A.C. nº 49 marzo 2002.

En cuanto a la regulación sustantiva de las sociedades cooperativas en España, al no ser competencia exclusiva del Estado, su regulación puede corresponder a las Comunidades Autónomas en virtud de sus Estatutos de Autonomía, con lo que hasta la fecha contamos con una ley estatal, Ley 27/1999, de 16 de julio, de cooperativas (en adelante LC), y trece leyes autonómicas, a saber:

- Ley 2/1999, de 31 de marzo, de Sociedades Cooperativas Andaluzas (en adelante LCA).
- Ley 9/1998, de 22 de diciembre, de Cooperativas de Aragón (en adelante LCAR).
- Ley 1/2003, de 20 de marzo, de Cooperativas de las Illes Balears (en adelante LCB).
- Ley 20/2002, de 14 de noviembre, de Cooperativas de Cooperativas de Castilla-La Mancha (en adelante LCCLM).
- Ley 4/2002, de 11 de abril, de Cooperativas de la Comunidad de Castilla y León (en adelante LCCyL).
- Ley 18/2002, de 5 de julio, de Cooperativas de Cataluña (en adelante LCCAT).
- Ley 2/1998, de 26 de marzo, de Sociedades Cooperativas de Extremadura (en adelante LCEX).
- Ley 5/1998, de 18 de diciembre, de Cooperativas de Galicia (en adelante LCGAL).
- Ley 4/2001, de 2 de julio, de Cooperativas de La Rioja (en adelante LCLR).
- Ley 4/1999, de 30 de marzo, de Cooperativas de la Comunidad de Madrid (en adelante LCCM).
- Ley Foral 12/1996, de 2 de julio, de Cooperativas de Navarra (en adelante LFCN).
- Ley 8/2003, de 24 de marzo, de Cooperativas de la Comunidad Valenciana (en adelante LCCV).
- Ley 4/1993, de 24 de junio, de Cooperativas del País Vasco (en adelante LCPV).

A continuación se exponen las características más importantes de la regulación contable contenida en la legislación cooperativa y sus especificidades más relevantes.

2. LA OBLIGACIÓN DE LLEVAR LA CONTABILIDAD

Partiendo de la base de la regulación contable como parte de la legislación mercantil, es pues competencia exclusiva del Estado, por tanto la leyes cooperativas *reiteran, en lo básico, respecto de este tipo de empresario social, el mandato del artículo 25.1 del Código de Comercio* (Morillas Jarillo y Feliú Rey, 2000 Pág. 430) que establece la obligación de llevar una contabilidad ordenada y adecuada a la actividad de su empresa; remitiéndose a continuación las distintas leyes a lo establecido en la normativa contable, precisando la mayoría de ellas (Art. 61 LC, Art. 99 LCA, Art. 86 LCB, Art. 75 LCCLM, Art. 71 LCCAT, Art. 73 LCGAL, Art. 79 LCLR, Art. 65 LCCM, Art. 62 LCCV y Art. 71 LCPV) que esta remisión debe respetar las peculiaridades contenidas en dichas leyes o como indica el Art. 77 de la

LCCyL *las cooperativas deberán llevar una contabilidad ordenada y adecuada a su actividad de acuerdo con lo establecido en el Código de Comercio y normativa contable, **en esta Ley** y en las normas que la desarrollen.*

Al margen de este "patrón general" se encuentra la LFCN donde omite este aspecto, no obstante si establece en su artículo 53.1.d) la obligación de llevar los libros contables, a su vez el artículo 48.2 hace un breve inciso sobre el balance, cuenta de pérdidas y ganancias y memoria, que se comentará mas adelante.

Adicionalmente al mencionado "patrón general" la LCCAT, establece en el propio artículo 71 que regula la contabilidad de las cooperativas que *las cooperativas con sección de crédito han de sujetarse a las normas que apruebe el Departamento de Economía y Finanzas y, en su caso, de los órganos competentes de la Administración del Estado*, por tanto refuerza la obligatoriedad de éstas normas al establecerse dentro de ésta norma sustantiva.

A su vez la LCCM (Art. 65) y LCA (Art. 99) añaden que la contabilidad *se registrá por los principios de **veracidad, claridad, exactitud, responsabilidad y secreto contable***, al respecto Morillas Jarillo y Feliú Rey (2000, 432) indican que *estos principios coinciden con los que ha formulado la doctrina, aunque no totalmente con los que recogen las normas contables, al menos en su literalidad.*

Efectivamente no coinciden literalmente con lo establecido en las normas contables, ya que el mencionado párrafo que recogen dichas leyes se ha transcrito de la antigua Ley General de Cooperativas, Ley 3/1987, ley anterior a la reforma mercantil de finales de los años ochenta que como se ha mencionado configura el actual derecho contable.

Revisando la legislación cooperativa nos encontramos con algunos de éstos supuestos "principios", así el Art. 56.2 de la LCAR establece que las cuentas anuales *deberán reflejar con **claridad y exactitud** la situación patrimonial, económica y financiera de la cooperativa*, de forma análoga el Art. 60.2 de la LCEX indica: *...el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria se redactarán de forma **clara** y permitirán el **exacto** conocimiento de la situación patrimonial, económica y financiera de la sociedad cooperativa...* y el Art. 48.2 de la LFCN es del mismo tenor, artículos todos ellos que recuerdan la antigua redacción del artículo 38 del Código de Comercio antes de su reforma: *El balance y la cuenta de resultados reflejarán con **claridad y exactitud** la situación patrimonial de la empresa y los beneficios obtenidos...*, redacción que a su vez esta inspirada en la antigua Ley de Sociedades Anónimas de 1951.

Expuesto todo esto es hora de preguntarse: ¿son principios? ¿Son principios de contabilidad generalmente aceptados? Y lo sean o no ¿qué significan?

En todo caso no son principios de contabilidad generalmente aceptados, ya que éstos son los que vienen establecidos y definidos en el artículo 38 del Código de Comercio, en el TRLSA y en el Plan General de Contabilidad.

Por tanto habrá que acudir a la doctrina o a la jurisprudencia para atender a su significado ante su indefinición legal.

Según la jurisprudencia, claridad y exactitud requieren que balance, cuenta de resultados y memoria sean fiel reflejo de la situación patrimonial de la empresa, sin que haya que recurrir a los libros contables de la entidad.

Por tanto según Tua Pereda (1983, 213) está expresión autoriza a suponer que, para el legislador, claridad y exactitud suponen concordancia de los estados financieros con los registros contables, lo que nos hace ver una concepción

estrecha, pues llevaría a la conclusión de que por la simple concordancia con los registros se considerada exacta, aunque se apartará de la realidad.

Actualmente el término exactitud, muy criticado por los expertos contables, ha sido eliminado del Código de Comercio y demás legislación mercantil. En cambio se mantiene la utilización del término exactitud en el artículo 29 y 34.2 referidos respectivamente a los libros contables y las cuentas anuales, siendo en ese contexto, en el que debe ser entendido.

En cuanto a la veracidad, para entender dicho término ante la indefinición legal, habría que acudir a la doctrina. Así Vicent Chuliá (2001, 128) indica que la veracidad significaría *la prohibición de partidas o asientos ficticios y la omisión de hechos contables o la falta de correspondencia en las estimaciones y amortizaciones a las decisiones de gestión empresarial*.

Respecto a la responsabilidad vendrá determinada por la normativa aplicable bien mercantil, bien por la propia ley de cooperativas.

En cuanto al "principio" de secreto contable, el Código de Comercio en su actual artículo 32 se afirma que la contabilidad de los empresarios es secreta, y como indica sin perjuicio de lo dispuesto en las leyes², y por supuesto también sin perjuicio de la publicidad de las Cuentas Anuales, y del derecho de información al socio establecido en la propia legislación cooperativa.

Además del secreto contable, el actual Código de Comercio únicamente utiliza el término claridad en su artículo 29 relativo a los libros y documentos contables, y en su artículo 34.2 relativo a las Cuentas Anuales, y en relación a la imagen fiel; y dentro de este contexto debe ser entendido.

En resumen los mencionados principios ni son principios de contabilidad generalmente aceptados, ni son principios contables facultativos³, ni están definidos en la ley, resultando además pretencioso la inclusión del término principio en la legislación cooperativa.

Por tanto poco aportan, ni en el ámbito específico de la sociedad cooperativa, ni mucho menos en la regulación general contable que cae fuera de su ámbito competencial por lo que resulta su inclusión superflua.

3. LOS LIBROS CONTABLES Y SU LEGALIZACIÓN

Todas las leyes de cooperativas en su articulado relativo a la documentación social regulan los libros contables (Art. 60 LC, Art. 98 LCA, Art. 85 LCB, Art. 74 LCCLM, Art. 76 LCCyL, Art. 70 LCCAT, Art. 66 LCEX, Art. 72 LCGAL, Art. 78 LCLR, Art. 65 LCCM, Art. 63 LCCV y Art. 70 LCPV), mencionando los libros contables obligatorios, libro diario y libro de inventarios y cuentas anuales (LC, LCB, LCCLM, LCCyL, LCCAT, LFCN, LCPV), curiosamente las leyes de LCAR, LCEX, LCGAL Y LCLR los mencionan utilizando una terminología obsoleta anterior a la reforma mercantil (libro de inventarios y balances), a pesar que se han promulgado en varios años posteriores a dicha reforma, la LCA además de enunciarlos los define, y a diferencia de lo establecido en el Código de Comercio no establece dentro del Libro de Inventarios y Cuentas Anuales la transcripción al menos trimestral de los balances de comprobación de sumas y saldos, por último las leyes LCCM y LCCV no los mencionan, quedando pues comprendidos dentro de la remisión que hacen a *cualesquiera otros impuestos por las otras disposiciones legales*.

² El propio artículo 32 del Código de Comercio establece excepciones al respecto.

³ Véase Resolución de 19 de enero de 1991 del I.C.A.C., norma 3.1.2.

Las distintas leyes regulan a continuación la legalización de los libros que se expone en el siguiente cuadro:

CUADRO 1. Legalización de libros contables

Legislación	Plazo de legalización	Registro
S. Mercantiles y empresario individual.	Antes de los cuatro meses siguientes a la fecha de cierre del ejercicio (Art. 27.2 Código. de Comercio y Art. 333.2 Reglamento del Registro Mercantil)	Mercantil
LC	4 meses desde la fecha de cierre de ejercicio (Art. 60.3)	Cooperativas
LCA	7 meses desde el cierre (Art. 98.4)	Cooperativas
LCAR	6 meses desde el cierre del ejercicio económico (Art. 61.4)	Cooperativas
LCB	4 meses desde el cierre del ejercicio (Art. 85.3)	Cooperativas
LCCLM	4 meses desde el cierre del ejercicio (Art. 74.3)	Cooperativas
LCCyL	6 meses desde el cierre del ejercicio económico (Art. 76)	Cooperativas
LCCAT	6 meses desde la fecha de cierre del ejercicio económico (Art. 70.3)	Cooperativas
LCEX	Los libros y demás registros contables serán legalizados de conformidad a lo establecido en la legislación vigente (Art. 66.3)	----
LCGAL	Antes de 4 meses desde el cierre del ej. económico (Art. 72)	Cooperativas
LCLR	4 meses siguientes a la fecha de cierre de ejercicio (Art. 78.3)	Cooperativas
LCCM	Antes de 4 meses desde el cierre del ejercicio económico (Art. 65.3)	Cooperativas
LFCN	2 meses desde la aprobación de las Cuentas Anuales (Art. 53)	Cooperativas
LCCV	Se remite a un futuro desarrollo reglamentario. ⁴	---
LCPV	6 meses desde la fecha de cierre de ejercicio (Art. 70.3) ⁵	Cooperativas

Fuente: Elaboración propia.

Con lo que algunas leyes de cooperativas establecen plazos más largos respecto de la legislación mercantil.

La Ley de cooperativas de Extremadura, no regula nada al respecto, remitiéndose a la legislación aplicable, que puede interpretarse en referencia a la legislación mercantil, lo que supone legalizar los libros en el Registro Mercantil dentro del plazo fijado en el Código de Comercio.

⁴ Disposición Adicional Sexta: Sin perjuicio de lo establecido por la demás normativa de aplicación, podrán entenderse cumplidas, como si se hubieren practicado ante el Registro de Cooperativas de la Comunidad Valenciana, las obligaciones legales relativas a la legalización de los libros de las cooperativas valencianas y las correspondientes al depósito de sus cuentas anuales, cuando, en sus respectivos casos, se legalicen los libros por el Registro Mercantil, o se depositen las cuentas anuales; en los términos de los convenios que regulen la colaboración de los Registros Mercantiles y la Generalitat Valenciana para evitar la duplicidad de trámites en el cumplimiento de dichas obligaciones.

⁵ El Decreto 189/1994 sobre organización y funcionamiento del registro de cooperativas de Euskadi establece un plazo de 5 meses desde el cierre para la presentación en el registro cooperativas, para ser legalizados en plazo máximo de 6 (Art. 84.2).

4. LAS CUENTAS ANUALES Y SU PUBLICIDAD

Las cuentas anuales comprenden el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria; formando una unidad. Sobre las que recae la obligación de publicidad introducida por la Ley 19/1989, siguiendo la 4ª Directiva de la CEE. Broseta Pont (1994, 334) indica al respecto que "*rompe con el anterior secreto de las cuentas contables*".

Así pues el Código de Comercio, modificado por la citada ley, establece en su artículo 41, la obligación de la publicación de las Cuentas Anuales para determinadas formas jurídicas, entre las que no se encuentran las sociedades cooperativas.

La legislación cooperativa también regula la obligación de publicidad de las Cuentas Anuales (véase cuadro 2) que, en general, establece la obligación de depósito en el Registro de Cooperativas.

A su vez la Disposición Adicional 7ª de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones venía a establecer la obligación de legalizar los libros y presentar las cuentas anuales en la forma establecida en la legislación mercantil⁶ para todos los sujetos pasivos del impuesto sobre sociedades⁷ con lo que se configuraba una doble obligación: Registro Mercantil y Registro de Cooperativas⁸, recientemente esta Disposición Adicional 7ª ha sido derogada por la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, desapareciendo la obligación de doble depósito.

Resulta curioso el hecho que todas las leyes excepto la LCCV utilizan en algunos artículos el término obsoleto de memoria explicativa⁹, tal como establecía la antigua Ley de Sociedades Anónimas de 1951, conjuntamente con el actual de "memoria" en otros artículos.

En el caso de la LFCN emplea hasta tres términos distintos *memoria de actividades* (Art. 17.3.a), *memoria explicativa de la gestión* (Art. 37.1.c) y *memoria explicativa* (Art. 48.2) para referirse a la memoria contenida en las Cuentas Anuales. Este hecho podría dar lugar a confusión, ya que al utilizar el término memoria explicativa de la gestión, lo hace al margen de la rendición de cuentas, con lo que podría asimilarse al informe de gestión, no obstante los organismos autonómicos competentes no siguen esta interpretación, y no exigen el informe de gestión tal y como viene definido en la legislación mercantil.

⁶ Esto es, dentro de los plazos establecidos en la misma en el Registro Mercantil.

⁷ Según la interpretación que hace de esta norma la Instrucción de 26 de junio de 1996 de la Dirección General de Registros y del Notariado, hay una obligación de legalización de libros y de Depósito de Cuentas Anuales en el Registro Mercantil, a pesar de que está última sólo se establece para algunas sociedades mercantiles en el mencionado artículo 41 del Código de Comercio.

⁸ Desde 1996 esta disposición no afecta a la legalización de libros para las sociedades cooperativas que viniesen ya obligadas a hacerlo en el Registro de Cooperativas, a excepción de las cooperativas de crédito y seguros, en virtud de la Disposición Adicional Sexta del Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil.

⁹ Art. 63.7.c LC, Art. 87.2 LCA, Art. 41.3 LCAR, Art. 55.3 LCB, Art. 65.2 LCCLM, Art. 81.3 LCCyL, Art. 24.2.d LCCAT, Art. 33.3.b LCEX, Art. 77 LCGAL, Art. 84 LCLR, Art. 72 LCCM, Art. 48.2 LFCN y Art. 78 LCPV

CUADRO 2. Cuentas Anuales

Legislación	Formulación	Aprobación	Depósito
Ley de Sociedades Anónimas	3 meses desde el cierre (Art. 171.1)	6 meses siguientes a la fecha de cierre de ejercicio (Art. 95)	Dentro del mes siguiente a la aprobación, en el Rgтро. Mercantil (Art. 218)
LC	3 meses máximo desde la fecha de cierre de ejercicio (Art. 61.2)	6 meses siguientes a la fecha de cierre de ejercicio (Art. 23.1)	En el plazo de un mes desde su aprobación en el Registro de Cooperativas (Art. 61.4)
LA	3 meses a partir de la fecha de cierre (Art. 87.2)	6 meses siguientes a la fecha de cierre de ejercicio (Art. 87.2)	Dentro del mes siguiente a la aprobación, en el Registro de Cooperativas (Art. 29.1)
LCAR	Al cierre del ejercicio económico (Art. 87.2)	6 meses siguientes a la fecha de cierre de ejercicio (Art. 28.2)	2 meses siguientes a su aprobación, en el Registro de Cooperativas (Art. 56.5)
LCB	3 meses desde el cierre (Art. 86.2)	6 meses desde el cierre (Art. 38)	En el plazo de un mes desde su aprobación en el Registro de Cooperativas (Art. 86.4).
LCCLM	Según legislación mercantil (Art. 75.1)	6 meses desde el cierre (Art. 36.2)	En el plazo de dos meses desde su aprobación en el Registro de Cooperativas (Art. 75.2).
LCCyL	3 meses desde el cierre (Art. 77.2)	6 meses siguientes a la fecha de cierre de ejercicio (Art.32.1)	En el plazo de un mes desde su aprobación en el Registro de Cooperativas (Art. 77.4)
LCCAT	-----	6 meses siguientes a la fecha de cierre de ejercicio (Art. 29.3)	2 meses siguientes aprobación en el Registro de Cooperativas (Art. 72)
LCEX	4 meses desde el cierre (Art. 60.2)	6 meses siguientes a la fecha de cierre de ejercicio (Art. 31.2)	-----
LCGAL	3 meses desde el cierre (Art. 71.2)	6 meses siguientes a la fecha de cierre de ejercicio (Art. 33.2)	2 meses desde su aprobación en el Registro de Cooperativas (Art. 73.3)
LCLR	3 meses desde el cierre (Art. 70.2)	6 meses siguientes a la fecha de cierre de ejercicio (Art. 37.1)	30 días naturales desde la aprobación en el Registro de Cooperativas (Art. 79.3)
LCCM	3 meses desde el cierre (Art. 66.3)	6 meses siguientes a la fecha de cierre de ejercicio (Art. 30.1)	Dentro del mes siguiente a la aprobación, en el Registro de Cooperativas (Art. 66.6)
LFCN	4 meses desde el cierre (Art. 48.2)	6 meses siguientes a la fecha de cierre de ejercicio (Art. 34)	2 meses desde la aprobación, en el Registro de Cooperativas, (Art. 17.4)
LCCV	4 meses desde el cierre (Art. 65.4)	6 meses siguientes a la fecha de cierre de ejercicio (Art. 32)	Dentro del mes siguiente a la aprobación, en el Registro de Cooperativas (Art. 57.5)*
LCPV	Al cierre de ejercicio (Art. 71.2)	6 primeros meses desde la fecha de cierre de ejercicio (Art. 33.2)	En el plazo de un mes desde su aprobación en el Registro de Cooperativas (Art. 62.8)

Fuente: Elaboración propia.

5. EL INFORME DE GESTIÓN

El informe de gestión, documento que no forma parte de las cuentas anuales, ha sido introducido por la Ley de Sociedades Anónimas de forma obligatoria para las sociedades mercantiles que deban formular balance normal.

A su vez la mayor parte de leyes de cooperativas también lo establecen, encontrando las siguientes situaciones:

- Obligación sobre su elaboración en todo caso, independientemente del formato normal o abreviado de Cuentas Anuales formuladas: LC, LCB, LCCyL, LCGAL, LCLR y LCCM.
- Cuando la cooperativa venga obligada a auditar sus Cuentas Anuales: LCCV y LCPV.
- Obligación no precisada suficientemente: la LCCLM establece en su Art. 75.2 *en su caso*, sin explicitar dentro de la ley en que casos. La LCA establece en su Art. 29.1.c¹⁰ que no es obligatorio cuando formule balance de forma abreviada, en cambio dicha ley no regula en que circunstancias debe formular balance en forma abreviada o normal, por lo que habrá que estar a lo dispuesto en la LC por aplicación supletoria.
- No se establece obligación para el resto de leyes.

Se establece como información a incluir en el informe de gestión, además de la contenida en la legislación mercantil, las variaciones habidas en el número de socios (LC, LCB, LCCyL, y LCCM), información relativa al Fondo de Educación y Promoción (LCCyL, LCLR y LCCM).

La recién promulgada LCB incorpora, de forma novedosa, la potestad estatutaria de obligación de confeccionar el **balance social**, documento no solo novedoso en la legislación cooperativa, sino también en la legislación mercantil. El balance social, según establece el Art. 88 de la citada ley, *podrá incorporar aquellos indicadores o informes que permitan evaluar la situación de la cooperativa en relación con sus socios a las cooperativas del sector y a la comunidad en general donde lleve a término la actividad económica, estableciendo el grado de cumplimiento de los objetivos propuestos, el nivel de participación social, las colaboraciones habidas con otras cooperativas y las aportaciones, de todo tipo, de la cooperativa al entorno social, así como un informe de las fortalezas y debilidades de la cooperativa.*

6. PECULIARIDADES EN MATERIA CONTABLE DE LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS

Según como se ha indicado en el epígrafe segundo, las distintas leyes de cooperativas al establecer la obligación de llevar contabilidad, se remiten a lo establecido en la normativa contable, pero precisando, la mayoría de ellas, que esta remisión debe respetar las peculiaridades contenidas en dichas leyes de cooperativas.

Estas peculiaridades vienen derivadas principalmente de la posibilidad de establecer **secciones**, de la **determinación de los resultados** y en la estructura financiera y su consideración en las distintas partidas del pasivo del balance.

¹⁰ Artículo modificado por la Ley 3/2002, de 16 de diciembre.

6.1. Secciones

Las distintas leyes de cooperativas establecen la posibilidad de constituir secciones en el seno de la cooperativa, en general, con autonomía de gestión, cuentas de explotación diferenciadas e incluso patrimonios separados en determinadas leyes (LC, LA, LCB, LCCLM, LCCyL, LCAT¹¹, LCGAL, LCCM, LCLR, LCCV¹²) por tanto es necesario una contabilidad separada por sección, y así lo establecen expresamente¹³ la distintas leyes.

Nos encontramos con un caso de "información segmentada" que no solo afecta a la cuenta de resultados, sino también al balance de situación. Al respecto el actual borrador de Normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas, regula la elaboración de dicha información, que la incluye en la Memoria.

6.2. Determinación de resultados

Para la determinación de los resultados, las distintas leyes se remiten a la normativa contable, precisando además la consideración de unos gastos específicos, que consisten básicamente en:

- a) El importe de los bienes entregados por los socios para la gestión de la cooperativa¹⁴ y el importe de los anticipos a los socios trabajadores o de trabajo.
- b) La remuneración de las aportaciones al capital social.

Cabe mencionar que el Art. 49.3 establece un criterio de imputación temporal, para las cooperativas agrarias, de los gastos señalados en el apartado a) anterior contrario a la normativa contable.

Además de lo anterior, los resultados deben diferenciar los resultados cooperativos, derivados de la actividad cooperativizada con los socios, del resto, en general resultados extracooperativos. A su vez dentro de estos últimos algunas leyes establecen algunas diferenciaciones como: operaciones con terceros no socios, los obtenidos de actividades económicas o fuentes ajenas a los fines específicos de la cooperativa los derivados de inversiones o participaciones financieras en sociedades o los extraordinarios procedentes de las plusvalías que resulten de enajenación de los elementos del activo inmovilizado.

Admiten la posibilidad de no contabilización separada de los anteriores resultados (cooperativos y extracooperativos) las leyes: LC, LCAR, LCCM.

El resultado se informa en el estado financiero de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, cuya estructura viene determinada en el Código de Comercio y PGC en resultados de explotación, resultados financieros, conformando éstos los resultados de las actividades ordinarias y resultados extraordinarios.

Como se observa se da una distinta subdivisión de la cuenta de resultados entre los ámbitos mercantil y cooperativo. Para solucionar este conflicto Fajardo García (1997, 120) establece dos posibles soluciones:

¹¹ Indica posibilidad de patrimonios separados.

¹² No lo cita expresamente, pero establece una responsabilidad de los socios diferenciada por secciones.

¹³ Excepto la LFCN.

¹⁴ Las distintas leyes difieren en su valoración, fundamentalmente: a precio de mercado, al precio real de liquidación, o con los límites anteriores.



- a) Presentar la Cuenta de Pérdidas y Ganancias conforme al PGC y adaptar un modelo de cuenta de Pérdidas y Ganancias a la legislación cooperativa recogiendo en la Memoria.
- b) Aplicar el sistema establecido en la legislación cooperativa a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias y reflejar en la Memoria las categorías de resultados del PGC, expresando, conforme prevé el artículo 34.4 del Código de Comercio las razones que han motivado este criterio.

Al respecto, y atendiendo a la comparabilidad de la información contable, el borrador de Normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas establece los formatos de Cuentas Anuales adaptados a las sociedades cooperativas, respetando las categorías de resultados contenidas en el PGC y detallando en la Memoria los distintos tipos de resultados siguientes derivados de las especificidades de la naturaleza cooperativa cuando la Ley de cooperativas así lo exija o, en todo caso, cuando sea necesario para la obtención de la imagen fiel, en concreto establece lo siguiente:

1. Para las cooperativas que formulen el modelo normal de memoria, el importe de las distintas partidas integrantes de la cuenta de pérdidas y ganancias correspondiente a:
 - a) Resultados cooperativos: constituidos por los ingresos y gastos derivados de las operaciones realizadas en la actividad cooperativizada con los socios.
 - b) Resultados extracooperativos: constituidos por los ingresos y gastos derivados de las operaciones realizadas en la actividad cooperativizada con terceros no socios.
 - c) Resultados de actividades económicas distintas de la cooperativizada, incluidos los derivados de las fuentes ajenas que las financien, sin perjuicio de los gastos financieros que correspondan a los resultados cooperativos y extracooperativos que formarán parte de sus respectivos resultados.

Adicionalmente, se informará de forma específica sobre el importe de las partidas que forman el resultado derivado de:

- Inversiones o participaciones financieras en sociedades.
- Enajenación del inmovilizado con las excepciones establecidas en la Ley.
- Acuerdos intercooperativos.

2. En el caso de que la cooperativa pueda formular el modelo abreviado de memoria, se podrán agrupar dichas partidas.

6.3. Estructura financiera de las Sociedades Cooperativas

Las sociedades cooperativas regulan figuras específicas o con connotaciones diferenciadas como el Capital Social, Capital Social temporal, Fondo Reserva Obligatorio, Fondo de Educación y Promoción, Reserva de Actualización, Fondo de Reembolsos, Participaciones especiales, etc.

Ante la laguna de su tratamiento en la normativa contable, que toma como base las sociedades mercantiles, el borrador de Normas sobre los aspectos contables de las



sociedades cooperativas clarifica su tratamiento y naturaleza a efectos de la configuración de las distintas masas patrimoniales contenidas en el balance.

7. CONCLUSIONES

En la contabilidad de las sociedades cooperativas confluyen distintas normas, las propiamente contables de competencia exclusiva del Estado y la contenida en la legislación sustantiva de cooperativas, de ámbito autonómico.

Para una mejor interrelación entre ambas se proponen las siguientes orientaciones para la legislación cooperativa:

- Es necesario el establecimiento de la obligación de llevar la contabilidad y su remisión a las normas contables, dado que algunos tipos de cooperativas no estarían comprendidas dentro del concepto de empresario (empresario social) y por tanto no estarían obligadas a llevar la contabilidad según lo establecido en el Código de Comercio, tal como se viene estableciendo.
- La normativa contenida debe partir del presupuesto que la legislación contable es competencia exclusiva del Estado, por tanto es innecesario e incluso no conveniente regular aspectos contables generales.
- La remisión a los documentos contables debe hacerse de forma precisa y en su terminología actual para evitar indeterminaciones.
- La principal finalidad debe ser regular las especialidades de las cooperativas, partiendo de las definiciones contenidas en la normativa contable.
- La separación de los distintos tipos de resultados debe reflejarse en la Memoria, por lo que debe evitarse para ello la mención a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias.

Por último, esta interrelación está sujeta al devenir de los cambios normativos en los dos ámbitos: cooperativo y contable. Sobre éste último está presente la futura reforma contable ante motivada por la introducción de las Normas Internacionales de Contabilidad.

BIBLIOGRAFÍA

- BROSETA PONT, M. (1994) *Manual de Derecho Mercantil*. 10ª ed. Madrid: Editorial Tecnos, S.A., p. 859.
- FAJARDO GARCÍA, I. G. (1997) *La gestión económica de la cooperativa: responsabilidad de los socios*. Madrid: Editorial Tecnos, S.A., p. 245.
- MORILLAS JARILLO, M. J., FELIÚ REY, M. I. (2000) *Curso de cooperativas*. Madrid: Editorial Tecnos, S.A., p. 605.
- TUA PEREDA, J. (1983) *Principios y Normas de Contabilidad*. Madrid: Instituto de Planificación Contable, p. 1.114.
- VICENT CHULIÁ, F. (2001) *Introducción al Derecho Mercantil*. Valencia: Editorial Tirant Lo Blanch, p. 1.015.