
Consulta núm. 1 de BOICAC 86 de junio de 2011**Consulta**

Sobre la determinación del valor en uso de un activo que se ha financiado parcialmente con una subvención.

Respuesta

Cuando una empresa identifica un indicio de deterioro en un activo debe calcular su valor razonable menos los costes de venta y el valor en uso o cantidad que puede recuperar si lo emplea en el curso ordinario de sus operaciones, considerando el valor temporal del dinero y los riesgos específicos del elemento patrimonial. El activo estará deteriorado si la mayor de estas dos cantidades es inferior a su valor en libros.

El valor en uso de un activo o de una unidad generadora de efectivo se define en el apartado 6º “Criterios de valoración” del Marco Conceptual de la Contabilidad, incluido en la primera parte del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, como sigue:

“(...) es el valor actual de los flujos de efectivo futuros esperados, a través de su utilización en el curso normal del negocio y, en su caso, de su enajenación u otra forma de disposición, teniendo en cuenta su estado actual y actualizados a un tipo de interés de mercado sin riesgo, ajustado por los riesgos específicos del activo que no hayan ajustado las estimaciones de flujos de efectivo futuros. (...)”

Si el activo está subvencionado, para otorgar un adecuado tratamiento contable al flujo de efectivo que origina la subvención y que se aplica en la adquisición del activo, es preciso considerar las siguientes circunstancias.

La recuperación del valor en libros del activo en forma de flujos de efectivo a través de la venta de bienes o la prestación de servicios, previsiblemente carezca de relevancia desde la perspectiva del plan de negocios de la empresa, en la medida en que dichos costes han sido subvencionados y, en consecuencia, puede afirmarse que se han recuperado en el mismo momento en que se incurren.

Por otro lado, si el cálculo del valor en uso desconociese el efecto que origina la subvención, la incorporación del activo al patrimonio de la empresa previsiblemente vendría acompañada, ante la ausencia de un valor razonable, de la simultánea corrección valorativa y la correspondiente imputación de la subvención a la cuenta de pérdidas y ganancias, mostrándose en el balance de la entidad un efecto similar al que se derivaría de una presentación compensada del activo y la subvención, y contrario por tanto al criterio seguido por el PGC al considerar que el ingreso que pone de manifiesto la subvención recibida debe tener plenos efectos económicos.

Al amparo de estos argumentos, la subvención pendiente de imputar a la cuenta de pérdidas y ganancias vinculada a un activo subvencionado, se calificará como un componente más del valor en uso del activo para determinar si existe una pérdida por deterioro. Sin perjuicio de lo anterior, en el supuesto de que la empresa se viera obligada a reembolsar la subvención, esta circunstancia debería ser considerada como un indicio de deterioro de valor.

Consulta núm. 2 de BOICAC 86 de junio de 2011**Consulta**

Sobre el tratamiento contable de la suscripción de acciones por parte de una Entidad de Capital Riesgo, con el compromiso de recompra en un plazo determinado, desde la perspectiva de la entidad que emite el capital.

Respuesta

Una sociedad realiza una ampliación de capital que es parcialmente suscrita por una Entidad de Capital Riesgo (ECR). En esa misma fecha se firma un contrato entre la sociedad emisora, la ECR y los restantes socios, en cuya virtud, la sociedad emisora de las acciones o los restantes socios, indistintamente, asumen los siguientes compromisos frente a la ECR:

- a) Comprar las acciones suscritas por la ECR en un plazo de seis años por la mayor de las siguientes cantidades:
 - a.1) El importe representativo de la participación de la ECR en el patrimonio neto que se deduzca del balance correspondiente al mes inmediatamente anterior a la finalización del plazo acordado, o
 - a.2) el ciento cincuenta por ciento de la inversión realizada por la ECR.
- b) Abonar anualmente a la ECR una cantidad a cuenta del precio final, que en ambos casos se deducirá de este último.

La consulta versa sobre el adecuado tratamiento contable de la operación desde la perspectiva de la sociedad que emite el capital.

En primer lugar es preciso señalar que este Instituto no entra a valorar el fondo jurídico de la operación, dado que carece de competencias para realizar pronunciamientos de naturaleza mercantil. La respuesta simplemente parte de la hipótesis de que los hechos descritos por el consultante no constituyen un negocio prohibido sobre las acciones propias. Si esta hipótesis no se ajustase a derecho, lógicamente el tratamiento contable propuesto debería decaer.

El registro de cualquier operación requiere un previo análisis del fondo económico y jurídico de la misma, tal y como exige el artículo 34.2 del Código de Comercio y, en su desarrollo, el Marco Conceptual de la Contabilidad (MCC) recogido en la primera parte del Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, en cuya virtud, *“en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no sólo a su forma jurídica”*.

Al amparo de este principio, y de las definiciones de patrimonio neto y pasivo incluidas en el artículo 36 del Código de Comercio y en el propio MCC, la norma de registro y valoración (NRV) 9ª. “Instrumentos financieros”, en su apartado 3, dispone:

“Los instrumentos financieros emitidos, incurridos o asumidos se clasificarán como pasivos financieros, en su totalidad o en una de sus partes, siempre que de acuerdo con su realidad económica supongan para la empresa una obligación contractual, directa o indirecta, de entregar efectivo u otro activo financiero, o de intercambiar activos o pasivos financieros con terceros en condiciones potencialmente desfavorables, tal como un instrumento financiero que prevea su recompra obligatoria

por parte del emisor, o que otorgue al tenedor el derecho a exigir al emisor su rescate en una fecha y por un importe determinado o determinable, o a recibir una remuneración predeterminada siempre que haya beneficios distribuibles. En particular, determinadas acciones rescatables y acciones o participaciones sin voto.”

Adicionalmente, el apartado 4 de la citada NRV 9ª señala:

“(...) En el caso de que la empresa realice cualquier tipo de transacción con sus propios instrumentos de patrimonio, el importe de estos instrumentos se registrará en el patrimonio neto, como una variación de los fondos propios, y en ningún caso podrán ser reconocidos como activos financieros de la empresa ni se registrará resultado alguno en la cuenta de pérdidas y ganancias (...)”

De acuerdo con lo anterior, el compromiso de entregar efectivo que asume la sociedad en el momento inicial deberá contabilizarse como un pasivo por su valor razonable, equivalente al valor actual del ciento cincuenta por ciento de la inversión realizada por la ECR salvo que el importe calculado por referencia al patrimonio neto fuese superior, empleando como contrapartida una cuenta con adecuada denominación que deberá mostrarse con saldo negativo en el epígrafe IV. (Acciones y participaciones en patrimonio propias) de los fondos propios. A tal efecto se propone emplear la cuenta 107. “Compromisos de adquisición de acciones propias”.

Con posterioridad al reconocimiento inicial, la empresa aplicará el siguiente tratamiento contable:

1. Con carácter general, el pasivo se incluirá en la categoría de “Débitos y partidas a pagar” y se valorará siguiendo el criterio del coste amortizado.
2. La variación de valor del pasivo se contabilizará como un gasto financiero en la cuenta de pérdidas y ganancias. En su caso, aplicando por analogía el criterio recogido en la consulta 1 publicada en el Boletín de este Instituto nº 78, de junio de 2009, sobre la contabilización de los préstamos participativos.
3. Los pagos a cuenta del precio final se contabilizarán minorando el valor del pasivo.
4. Por último, en la fecha en que se produzca la recompra pueden presentarse dos escenarios:
 - a. La empresa adquiere las acciones. En este supuesto cancelará la deuda y reclasificará el saldo de la cuenta 107 a la cuenta 108 ó 109, según proceda.
 - b. Los socios adquieren las acciones. En tal caso la empresa cancelará la deuda con abono a la cuenta 107 reconociendo la diferencia entre ambos importes en una cuenta de reservas.

Si la sociedad pudiese optar por la aplicación del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, las conclusiones de la presente contestación, en esencia, no variarían.

Consulta núm. 3 de BOICAC 86 de junio de 2011**Consulta**

Sobre si la subsanación de un error contable implica la reformulación de cuentas anuales.

Respuesta

La norma de registro y valoración 22ª. “Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables” recogida en la segunda parte del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, señala que los errores contables incurridos en ejercicios anteriores se subsanarán en el ejercicio en que se detecten, contabilizando el ajuste en una partida de reservas por el efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos que ponga de manifiesto la subsanación del error. Asimismo, la empresa modificará las cifras de la información comparativa e incorporará la correspondiente información en la memoria de las cuentas anuales.

Adicionalmente, la Norma de elaboración de las cuentas anuales (NECA) nº 8 “Estado de cambios en el patrimonio neto”, establece lo siguiente:

“(...) Cuando se advierta un error en el ejercicio a que se refieren las cuentas anuales que corresponda a un ejercicio anterior al comparativo, se informará en la memoria, e incluirá el correspondiente ajuste en el epígrafe A.II. del Estado total de cambios en el patrimonio neto, de forma que el patrimonio inicial de dicho ejercicio comparativo será objeto de modificación en aras de recoger la rectificación del error. En el supuesto de que el error corresponda al ejercicio comparativo dicho ajuste se incluirá en el epígrafe C.II. del Estado total de cambios en el patrimonio neto.(...)”

Por su parte, la reformulación de cuentas es un hecho excepcional previsto en el artículo 38 c) del Código de Comercio y en el Marco Conceptual de la Contabilidad del PGC que, al desarrollar el principio de prudencia, dispone:

“Excepcionalmente, si los riesgos se conocieran entre la formulación y antes de la aprobación de las cuentas anuales y afectaran de forma muy significativa a la imagen fiel, las cuentas anuales deberán ser reformuladas”.

En este mismo sentido se pronuncia el PGC en su introducción al señalar:

“Esta regla legal relativa a hechos posteriores al cierre del ejercicio, no tiene como objetivo imponer a los administradores una exigencia de reformulación de las cuentas anuales ante cualquier circunstancia significativa que se produzca antes de la aprobación por el órgano competente. Por el contrario sólo situaciones de carácter excepcional y máxima relevancia en relación con la situación patrimonial de la empresa, de riesgos que aunque conocidos con posterioridad existieran en la fecha de cierre de las cuentas anuales, deberían llevar a una reformulación de éstas. Dicha reformulación debería producirse con carácter general hasta el momento en que se ponga en marcha el proceso que lleva a la aprobación de las mismas.”

En definitiva, con carácter general, los errores contables deben subsanarse en el ejercicio en que se detectan, debiendo reflejarse la citada rectificación en las cuentas anuales de dicho ejercicio.

Consulta núm. 4 de BOICAC 86 de junio de 2011**Consulta**

Sobre la vigencia del criterio recogido en la consulta 3 publicada en el Boletín del ICAC (en adelante, BOICAC) nº 66, de junio de 2006, acerca del tratamiento contable de los retornos cooperativos que se hacen efectivos, por una cooperativa de segundo grado, mediante su incorporación al capital social.

Respuesta

La consulta 3 del BOICAC nº 66 establece el criterio que corresponde otorgar, desde el punto de vista del socio, a los citados retornos. En la respuesta se concluye que la operación debe considerarse contablemente como un supuesto análogo al aumento de fondos propios que se produce 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.

El tratamiento contable previsto en la referida consulta se fundamenta en la asimilación de las aportaciones de los socios al capital social de una cooperativa a los valores negociables, 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.

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).

Al amparo de estos argumentos, la consulta publicada en el BOICAC nº 66 concluye señalando 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.

Para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2008, el Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, desarrolla 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.

A raíz de esta nueva regulación contable, que a su vez 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, y conforme establece la reciente Orden EHA/3360/2010, de 21 de diciembre, por la que se aprueban las Normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas (NACSC), a efectos contables el capital social de las cooperativas puede tener la calificación de fondos propios, pasivo o instrumento financiero compuesto.

Tendrá la calificación de fondos propios cuando se cumplan tres 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.

Cuando 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.

En correspondencia con 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), dependerá de las características de la misma, según se considere como un instrumento de patrimonio, o se contabilice como un pasivo.

De esta forma, en el caso de que la participación se contabilice como un instrumento de patrimonio, conforme al punto 2.5 de la NRV 9ª, la valoración inicial se realizará al coste, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada más los costes de transacción que le sean directamente atribuibles, mientras que la valoración posterior será al coste menos, en su caso, el importe acumulado de las correcciones valorativas por deterioro. Este criterio, por lo tanto, sería el mismo que el contenido en la Consulta número 3 publicada en el BOICAC nº 66, en base al anterior Plan General de Contabilidad y por analogía a la regulación de los valores negociables establecida en el mismo. Según el cual, los retornos capitalizados en ningún caso incrementarían el valor del activo financiero en la contabilidad del socio o partícipe.

Sin embargo, en el supuesto de que la participación deba contabilizarse en la cooperativa de segundo grado como un pasivo, el socio deberá 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 las citadas NACSC.

En este caso, la participación se valorará en el momento inicial por su valor razonable, que, salvo evidencia en contrario, será el precio de la transacción, y la valoración posterior se realizará al coste amortizado, contabilizándose los intereses devengados en la cuenta de pérdidas y ganancias aplicando el método del tipo de interés efectivo.

En el caso de las participaciones en el capital social de cooperativas la valoración posterior al coste amortizado puede presentar dificultades que justifiquen su valoración al coste incrementado en los intereses, fundamentalmente, por la incertidumbre que puede rodear a las estimaciones en los supuestos de remuneración contingente, esto es, obligatoria, pero condicionada a la existencia de beneficio, así como sobre la fecha en que el cooperativista solicitará la baja y la cooperativa acordará el reembolso.

A tal efecto, 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 tengan naturaleza obligatoria.

De acuerdo con lo anterior, y entrando en el fondo de la cuestión planteada, si el retorno es obligatorio pero la Asamblea General tiene el derecho incondicional a evitar la salida de efectivo, por ejemplo, porque se decida acreditarlo aumentando las aportaciones al capital social, su reconocimiento se contabilizará como una aplicación

del resultado siempre que a su vez la cooperativa goce del derecho incondicional a rehusar el reembolso de las citadas aportaciones. En este caso, el tratamiento contable desde la perspectiva del socio deberá asimilarse a lo indicado cuando la aportación se califica como un instrumento de patrimonio.

En caso contrario, esto es, cuando el reembolso de las aportaciones que se vean incrementadas no pueda ser rehusado, este Instituto considera que el retorno “capitalizado” debería contabilizarse como un ingreso financiero en la contabilidad del socio.

Si el aumento de capital se realiza 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.

Por último, en la memoria de las cuentas anuales se hará constar toda la información significativa en relación con las operaciones objeto de consulta, 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. En particular, la cooperativa de primer grado deberá informar de los retornos capitalizados por la cooperativa de segundo grado, cuando de acuerdo con el criterio que se ha reproducido sobre estas líneas no quepa realizar registro alguno en el balance ni en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Consulta núm. 5 de BOICAC 86 de junio de 2011**Consulta**

Sobre el tratamiento contable de la absorción de la sociedad dominante por la sociedad dependiente.

Respuesta

El criterio sobre qué sociedad es la adquirente y qué valores hay que emplear en el asiento de fusión, está publicado en la consulta número 8 y 17 del Boletín de este Instituto, número 85, respectivamente. No obstante, a mayor abundamiento, es preciso considerar los siguientes aspectos.

El registro contable de las operaciones debe realizarse atendiendo al fondo económico y jurídico que subyace en las mismas, con independencia de la forma empleada para instrumentarlas, una vez analizados en su conjunto todos los antecedentes y circunstancias de aquellas, cuya valoración es responsabilidad de los administradores y, en su caso, de los auditores de la sociedad. En este sentido, el artículo 34.2 del Código de Comercio establece que en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no sólo a su forma jurídica.

El citado análisis de fondo puede llevar en unas ocasiones a otorgar un tratamiento contable particular a los diferentes hechos económicos que se formalizan en una sola operación, y en otras a otorgar un tratamiento contable a diferentes operaciones en la medida en que en su conjunto sólo encierran un hecho económico. Este análisis debe realizarse, como se ha señalado, después de un previo estudio de todos los antecedentes y circunstancias que concurren en la operación.

En definitiva, en las operaciones entre empresas del grupo, la ausencia de intereses contrapuestos requiere extremar la cautela en dicho análisis para evitar que una sucesión de negocios jurídicos y su correspondiente registro contable pudiera ser el medio empleado para contravenir el principio del precio de adquisición, o se emplease para dar cobertura a infracciones de normas imperativas reguladoras de las sociedades de capital, como la prohibición de devolución de aportaciones al margen de una reducción de capital o los límites a la distribución de beneficios y entrega a cuenta de dividendos.

Consulta núm. 6 de BOICAC 86 de junio de 2011**Consulta**

Sobre la fecha de entrada en vigor 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 (NACSC). En particular, se pregunta si los nuevos criterios incluidos en la Orden Ministerial son de aplicación a una sociedad cuyo ejercicio económico finaliza en el ejercicio 2011, antes del 31 de diciembre, habiéndose iniciado antes del 31 de diciembre de 2010.

Respuesta

A raíz de la entrada en vigor del nuevo Plan General de Contabilidad, la Disposición transitoria quinta. Desarrollos normativos en materia contable, del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, al que a su vez se remite la Disposición transitoria sexta del Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, incluía 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.”

El objetivo de este régimen transitorio era 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 lugar, 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, 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 16 de noviembre, de tal forma que se ampliase de forma excepcional y por un plazo de un año su vigencia.

En la exposición de motivos de la Orden EHA/3360/2010, de 21 de diciembre, se aclara que las normas se aprueban con la finalidad de que, una vez concluya el régimen transitorio descrito, las sociedades cooperativas puedan tener a su disposición unas normas contables que les permitan seguir suministrando información financiera en el marco del Plan General de Contabilidad y el 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.

Por último, la Disposición final segunda. *Entrada en vigor* de la Orden, expresa:

“La presente Orden entrará en vigor el 1 de enero de 2011 y será de aplicación para los ejercicios económicos que se inicien a partir de esa fecha”.

En este contexto, la consulta versa sobre los criterios que deben aplicar las sociedades cooperativas, cuyo ejercicio económico no coincide con el año natural, en la formulación de las cuentas anuales cerradas en el año 2011, antes del 31 de diciembre.

El apartado 1 del artículo 3 del Código Civil señala que las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas.

La redacción de la Disposición final segunda de la Orden no arroja dudas sobre la fecha de entrada en vigor, el 1 de enero de 2011, precisando que los nuevos criterios solo serán de aplicación a los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2011.

En consecuencia, la cuestión a resolver debe reconducirse al análisis de si el Derecho transitorio aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, posteriormente prorrogado por el Real Decreto 2003/2009, de 23 de diciembre, puede aplicarse en la formulación de las cuentas anuales cerradas en el ejercicio 2011, es decir, más allá del 31 de diciembre de 2010.

Para dar respuesta a esta pregunta es preciso tener en consideración que el nuevo Plan General de Contabilidad entró en vigor para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2008, lo que lleva a pensar que el espíritu con el que se redactó el régimen transitorio inicial que finalizaba el 31 de diciembre de 2009, fue el de otorgar el 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.

Si se concluyese que las sociedades cooperativas que cierren sus ejercicios antes del 31 de diciembre de 2011 tienen que aplicar los nuevos criterios, estas entidades habrían gozado de un plazo transitorio inferior, solo dos ejercicios, para poder adaptarse a los nuevos criterios, conclusión que, por contraria a la equidad que debe guiar la interpretación de la norma, no debería prosperar.

En definitiva, considerando la literalidad de la Disposición final segunda, y la voluntad declarada del legislador de pasar sin solución de continuidad del régimen transitorio a la aplicación de las nuevas normas, en opinión de este Instituto, las sociedades que finalicen sus ejercicios económicos antes del 31 de diciembre de 2011, habiéndolos iniciado antes del 31 de diciembre de 2010, podrán seguir aplicando el régimen de derecho transitorio prorrogado por el Real Decreto 2003/2009, de 23 de diciembre.

Consulta núm. 7 de BOICAC 86 de junio de 2011**Consulta**

Sobre si en las denominadas por el consultante “cooperativas a término”, es decir, aquellas que se crean para desarrollar una actividad concreta que tiene una duración determinada, cuya realización traerá consigo la extinción de la sociedad, sería correcto contabilizar el capital en el patrimonio neto del balance.

Respuesta

La Norma segunda. *Capital social* de las Normas sobre los Aspectos Contables de las Sociedades Cooperativas, aprobadas por la Orden EHA/3360/2010, de 21 de diciembre, establece que, a efectos contables, el capital social de las sociedades cooperativas puede tener la calificación de fondos propios, pasivo o instrumento financiero compuesto.

El capital social tiene la consideración de instrumento financiero compuesto o de pasivo financiero cuando el reembolso de las aportaciones en caso de baja es exigible o la remuneración o el retorno son obligatorios, pero en ambos casos la totalidad del importe recibido se mostrará en el pasivo del balance.

En particular, la Norma quinta en relación con los fondos subordinados con vencimiento en la liquidación de la sociedad dispone que cuando la liquidación es 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, porque en caso contrario la solución no sería coherente con el principio de empresa en funcionamiento.

Empleando un razonamiento similar, si la liquidación es un acontecimiento cierto, pero ajeno al control de la sociedad y de sus socios, este Instituto considera que el capital social, por esta sola circunstancia, no debería mostrarse en el pasivo.

En definitiva, las empresas cuyo objeto social se desarrolla a lo largo de un plazo temporal limitado presentan desde un punto de vista contable unas características atípicas. La causa de disolución y posterior liquidación es una circunstancia conocida en el momento en que se constituyen, cuestión distinta es que este hecho deba llevar a la conclusión de que en el momento inicial el capital es exigible, que tal y como se ha indicado no lo será, si el acontecimiento que determina la liquidación es cierto pero queda fuera del control de la empresa y de sus socios, como sucede con el mero transcurso del tiempo, esto es, cuando la vida de la sociedad es limitada.

Consulta núm. 1 de BOICAC 87 de septiembre de 2011**Consulta**

Sobre los criterios que deben seguirse para cumplimentar el cuadro de “Conciliación del importe neto de ingresos y gastos del ejercicio con la base imponible del impuesto sobre beneficios”, incluido en la nota 12. “Situación fiscal” del modelo normal de memoria.

Respuesta

1.- En primer lugar se pregunta en qué columna deben mostrarse los gastos de emisión que surgen en una ampliación de capital, contabilizados directamente en el patrimonio neto como menores reservas.

La norma de registro y valoración (NRV) 13ª “Impuestos sobre beneficios”, apartado 4, del Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, dispone que tanto el gasto o el ingreso por impuesto corriente como diferido se inscribirán en la cuenta de pérdidas y ganancias, salvo cuando se relacionen con una transacción o suceso que se hubiese reconocido directamente en una partida del patrimonio neto, en cuyo caso se reconocerán con cargo o abono a dicha partida.

En el cuadro de conciliación de la memoria, los gastos de emisión se mostrarán en la columna “Ingresos y gastos directamente imputados al patrimonio neto”, en la fila de “Saldo de ingresos y gastos del ejercicio”, por el importe neto del efecto impositivo. Adicionalmente, si la calificación contable y fiscal del gasto coincide, porque se computan en la base imponible del impuesto, no surgirá diferencia alguna entre el resultado contable que podríamos denominar “ampliado” y la base imponible del Impuesto sobre sociedades, a la que se llegará por la suma aritmética del resultado “ampliado” y el efecto impositivo que debe lucir en la fila correspondiente al “Impuesto sobre sociedades”.

Es decir, en aplicación del citado criterio, la conciliación del saldo de los ingresos y gastos del ejercicio, compuesto por los imputados a la cuenta de pérdidas y ganancias y los imputados directamente al patrimonio neto, con la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, se obtendrá ajustando el resultado “ampliado” con las correcciones derivadas del impuesto sobre sociedades, las diferencias permanentes y temporarias y la compensación de bases imponibles negativas, debiendo calificarse a estos efectos el gasto contabilizado en las reservas, desde una perspectiva estrictamente contable, como un menor resultado contable, neto del efecto impositivo, y no como una diferencia permanente.

2.- En segundo lugar se pregunta si en la fila del “Impuesto sobre Sociedades” se debe sumar el correspondiente a la columna de la “Cuenta de Pérdidas y Ganancias” y el correspondiente a la columna de “Ingresos y gastos directamente imputados al patrimonio neto”.

El gasto por impuesto sobre sociedades se mostrará en los términos que se ha expresado en la respuesta a la primera pregunta. Esto es, en el supuesto de que la empresa tuviese un resultado contable (antes de impuestos) de 1.100 u.m contabilizado en la cuenta de pérdidas y ganancias y hubiese incurrido en un gasto de 100 u.m reconocido en las reservas (antes de impuestos), y que ambos gozasen de eficacia fiscal, generando una base imponible de 1.000 u.m, esta información se mostraría en la memoria como se indica (si el tipo de gravamen fuese del 30%):

	Cuenta de Pérdidas y Ganancias			Ingresos y gastos directamente imputados al patrimonio neto		
	Aumentos	Disminuciones	Total	Aumentos	Disminuciones	Total
Saldo de ingresos y gastos del ejercicio			770			<70>
Impuesto sobre Sociedades			330			<30>
...
Base imponible (resultado fiscal)			1.100			<100>

3.- La tercera cuestión se refiere a si las diferencias permanentes y temporarias que corresponden a los “Ingresos y gastos directamente imputados al patrimonio neto” deben aparecer netas del efecto impositivo.

Los ingresos y gastos que se contabilizan directamente en el patrimonio neto se presentan en el “Estado de ingresos y gastos reconocidos” por su importe bruto, luciendo el correspondiente efecto impositivo en un epígrafe separado tal y como se muestra en los modelos incluidos en la tercera parte del PGC. Si la calificación contable y fiscal de alguno de los ingresos y gastos difiere, la diferencia, permanente o temporaria, lógicamente también se mostrará por su importe bruto en el cuadro de conciliación de la memoria.

A modo de ejemplo, si la empresa recibe una subvención de 100 u.m al cierre del ejercicio para la adquisición de un elemento del inmovilizado, que se califica como no reintegrable y está a la espera de ser imputada a la cuenta de pérdidas y ganancias, en el supuesto de que el citado “ingreso” no formase parte de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades al cierre del ejercicio, pero sí en el futuro a medida que se amortice o cuando se produzca la baja del activo, el efecto impositivo relacionado con estos hechos se mostrará en el cuadro de conciliación como sigue:

	Cuenta de Pérdidas y Ganancias			Ingresos y gastos directamente imputados al patrimonio neto		
	Aumentos	Disminuciones	Total	Aumentos	Disminuciones	Total
Saldo de ingresos y gastos del ejercicio						70
Impuesto sobre Sociedades						30
...
Diferencias temporarias: - con origen en el ejercicio ...					<100>	<100>
...						
Base imponible (resultado fiscal)						0

4.- Por último se pregunta si el “Saldo de ingresos y gastos del ejercicio” que luce en la columna de la “Cuenta de Pérdidas y Ganancias” y en la de los “Ingresos y gastos imputados directamente a patrimonio neto” del cuadro de conciliación, debe coincidir con la fila del Total Ingresos y Gastos reconocidos del Estado de Cambios en el Patrimonio Neto.

Con carácter general estos importes coincidirán, salvo en los supuestos excepcionales en que en aplicación de nuestro Derecho contable la empresa deba contabilizar ingresos y gastos directamente en las reservas.

Consulta núm. 2 de BOICAC 87 de septiembre de 2011**Consulta**

Sobre la información a incluir en la memoria de los saldos con las Administraciones Públicas y, en particular, si los citados créditos y débitos deben calificarse como instrumentos financieros.

Respuesta

El Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, en la norma de registro y valoración (NRV) 9ª define un instrumento financiero como un contrato que da lugar a un activo financiero en una empresa y, simultáneamente, a un pasivo financiero o un instrumento de patrimonio en otra empresa.

Asimismo en dicha norma se indica que un activo financiero es cualquier activo que sea: dinero en efectivo, un instrumento de patrimonio de otra empresa, o suponga un derecho contractual a recibir efectivo u otro activo financiero, o a intercambiar activos o pasivos financieros con terceros en condiciones potencialmente favorables. Por el contrario, un pasivo financiero supone para la empresa una obligación contractual, directa o indirecta, de entregar efectivo u otro activo financiero o de intercambiar activos o pasivos financieros con terceros en condiciones potencialmente desfavorables.

Las cuentas con las Administraciones Públicas, que figuran como tal en el subgrupo 47 del PGC, recogen una serie de derechos y obligaciones para la empresa derivados bien de subvenciones concedidas, créditos ó débitos con Organismos de la Seguridad Social, o activos y pasivos fiscales tanto corrientes como no corrientes. Si bien, dichos elementos suponen un derecho de cobro o una obligación de pago, no derivan de una relación contractual, sino que tienen su origen en un requerimiento legal o en actividades de fomento por parte de las Administraciones Públicas, por lo que no se consideran activos o pasivos financieros.

A mayor abundamiento, la norma de registro y valoración 13ª. "Impuesto sobre beneficios" incluida en la segunda parte del Plan General de Contabilidad, anteriormente citado, en su apartado uno establece:

"(...) El impuesto corriente correspondiente al ejercicio presente y a los anteriores, se reconocerá como un pasivo en la medida en que esté pendiente de pago. En caso contrario, si la cantidad ya pagada correspondiente al ejercicio presente y a los anteriores excediese del impuesto corriente por esos ejercicios, el exceso se reconocerá como un activo."

Asimismo, en el apartado 3. "Valoración de los activos y pasivos por impuesto corriente y diferido" de la misma norma, se indica que los activos y pasivos por impuesto diferido no deben ser descontados, es decir que se valoran al importe nominal, a pesar de que su imputación o cancelación se produzca a largo plazo, debiendo figurar en todo caso en el activo o en el pasivo no corriente del balance, respectivamente. Este criterio difiere de los establecidos para los instrumentos financieros, cuya valoración inicial es su valor razonable y la posterior está en función de la cartera en que estén clasificados.

Teniendo en cuenta todo lo anterior, cabe concluir que los créditos y débitos con la Hacienda Pública no se reflejarán en los apartados de la memoria relacionados con los instrumentos financieros.

Consulta núm. 3 de BOICAC 87 de septiembre de 2011**Consulta**

Sobre el criterio que debe seguirse para reconocer el gasto relacionado con un contrato de arrendamiento operativo que incorpora un periodo de carencia.

Respuesta:

Una empresa (arrendataria) ha firmado varios contratos de arrendamiento de locales comerciales, para cuya puesta en funcionamiento es preciso realizar una serie de reformas que durarán aproximadamente dos meses, plazo equivalente al periodo de carencia que le conceden los arrendadores. La licencia de apertura se obtendrá con posterioridad a la firma del contrato, en la fecha prevista para el inicio de la actividad, una vez finalicen las obras.

La consulta versa sobre el momento a partir del cual se inicia el devengo del servicio recibido y, en consecuencia, resulta necesario contabilizar el correspondiente gasto.

La norma de registro y valoración 8ª. "Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar" del Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, regula en su apartado 2 el arrendamiento operativo en los siguientes términos:

"Se trata de un acuerdo mediante el cual el arrendador conviene con el arrendatario el derecho a usar un activo durante un período de tiempo determinado, a cambio de percibir un importe único o una serie de pagos o cuotas, sin que se trate de un arrendamiento de carácter financiero.

Los ingresos y gastos, correspondientes al arrendador y al arrendatario, derivados de los acuerdos de arrendamiento operativo serán considerados, respectivamente, como ingreso y gasto del ejercicio en el que los mismos se devenguen, imputándose a la cuenta de pérdidas y ganancias."

Por otra parte, en el apartado 3º. "Principios contables" del Marco Conceptual de la Contabilidad del PGC se define el principio de devengo como sigue:

"2. Los efectos de las transacciones o hechos económicos se registrarán cuando ocurran, imputándose al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran, los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro."

De conformidad con estos criterios, cabe concluir que el plazo de arrendamiento comienza en la fecha en que la empresa controle el derecho de uso que, con carácter general, debería coincidir con la puesta a disposición del activo arrendado, pudiendo ser esta fecha anterior a la del inicio de la actividad, como es el caso que nos ocupa, debido a que el arrendatario necesita realizar obras de reforma en los locales arrendados.

A mayor abundamiento cabe señalar que en determinadas ocasiones los contratos de arrendamiento incluyen incentivos para que el arrendatario acepte el contrato, cuyo adecuado tratamiento contable es calificarlos como una contrapartida neta acordada por la utilización del activo con independencia de la naturaleza del incentivo o del calendario de los pagos a realizar.

En este sentido, el periodo inicial de carencia de dos meses incluido en los contratos debe entenderse como un incentivo al arrendamiento que la empresa contabilizará como un menor gasto a lo largo del periodo de arrendamiento, para lo cual se utilizará, con carácter general, un sistema de reparto lineal, sin perjuicio de que tal y como se ha indicado la cuota resultante de aplicar el incentivo, en todo caso, comience a devengarse cuando la empresa asuma el control del activo, circunstancia que se producirá, con carácter general, a la firma de los correspondientes contratos.

Consulta núm. 4 de BOICAC 87 de septiembre de 2011**Consulta**

Sobre el tratamiento contable de una determinada aportación a una entidad sin fines lucrativos que fomenta la investigación.

Respuesta:

Una fundación, cuyo fin general es la investigación, obtiene una donación vinculada a la adquisición de un activo financiero cuyas rentas deben ser utilizadas para financiar las actividades constitutivas del fin fundacional. La donación se hace con carácter permanente hasta la posible liquidación de la fundación. Se consulta, en particular, acerca del tratamiento contable que sería de aplicación en el caso de venta parcial de los activos adquiridos y sobre el registro y valoración posterior de los activos financieros en que se materializa la donación.

El artículo 12 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones define la dotación fundacional en los términos siguientes:

“Artículo 12. Dotación.

- 1. La dotación, que podrá consistir en bienes y derechos de cualquier clase, ha de ser adecuada y suficiente para el cumplimiento de los fines fundacionales. Se presumirá suficiente la dotación cuyo valor económico alcance los 30.000 euros. Cuando la dotación sea de inferior valor, el fundador deberá justificar su adecuación y suficiencia a los fines fundacionales mediante la presentación del primer programa de actuación, junto con un estudio económico que acredite su viabilidad utilizando exclusivamente dichos recursos.
(...)*
- 4. Formarán también parte de la dotación los bienes y derechos de contenido patrimonial que durante la existencia de la fundación se aporten en tal concepto por el fundador o por terceras personas, o que se afecten por el Patronato, con carácter permanente, a los fines fundacionales.”*

A la vista de su contenido, dos características se infieren en la dotación fundacional, por un lado, su carácter permanente y, por otro, su destino al fin fundacional. Es la mención de *“que se aporten en tal concepto”* la que ha servido para distinguir conceptualmente la dotación fundacional de las donaciones de capital recibidas por las fundaciones para otorgarles el adecuado tratamiento contable.

En la consulta no se hace referencia alguna que pueda llevar a calificar lo donado como dotación fundacional. A la vista de la información facilitada, en principio, el importe recibido por la fundación tendría la naturaleza de donación modal, esto es, condicionada a un determinado fin, como es la adquisición de un activo del que obtener rentas con que sufragar la actividad fundacional.

Considerando estos antecedentes, la cantidad recibida para la adquisición de un activo financiero se contabilizará directamente en el patrimonio neto de la fundación cuando se cumplan los requisitos previstos en la norma de registro y valoración (NRV) 18ª. “Subvenciones, donaciones y legados recibidos” del Plan General de Contabilidad (PGC) y sus disposiciones de desarrollo. De acuerdo con este criterio, hasta que no se produzca la adquisición del activo financiero, la donación debe calificarse como reintegrable y, en consecuencia, lucirá como un pasivo.

Por su parte, el tratamiento contable de los activos financieros en que se materializa la financiación obtenida, no presenta diferencia alguna con las reglas generales del PGC que requiera un pronunciamiento expreso de este Instituto, debiéndose aplicar por consiguiente el que corresponda de acuerdo con lo establecido en la NRV 9ª. “Instrumentos financieros” del PGC en función de la categoría en que deban encuadrarse que, en principio, parece ser la de “Activos financieros disponibles para la venta”.

Entrando en el fondo de la cuestión planteada, en el caso de baja parcial del activo, el consultante pregunta si este hecho produce la imputación a la cuenta de resultados de la donación reconocida en el patrimonio neto. Si la respuesta fuese afirmativa, se advierte que la obligación impuesta por el artículo 27 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, previsiblemente originaría que las rentas imputadas a resultados debieran aplicarse a los fines fundacionales y no a los fines que impone el donante, lo que iría en contra de su voluntad.

El criterio de la imputación a resultados de la donación obtenida para la adquisición de un activo, en el momento de su enajenación o baja, como expone la NRV 18ª del PGC, cobra sentido cuando los fondos recibidos financian la adquisición de un determinado activo de tal manera que su disposición no implica el incumplimiento de las condiciones de la donación y con ello la obligación de reintegrar el importe obtenido.

Así, en el caso planteado, si se atiende a los criterios sobre el carácter reintegrable o no de las donaciones se llegaría a la conclusión de que no procede su aplicación a resultados por baja de los activos financieros, sino que por el contrario, como consecuencia del incumplimiento del fin para el que se realizó, debería calificarse como reintegrable, esto es, un pasivo, recuperando el tratamiento contable de patrimonio neto cuando se reinvierta en la adquisición de otro activo financiero, en los términos fijados por el donante.

Al amparo de este razonamiento puede concluirse que, en esencia, desde la perspectiva de la cuestión que nos ocupa, la posible imputación a la cuenta de resultados del importe recibido, la citada baja no se habría producido, por lo que el artículo señalado no parece que fuese de aplicación, salvo en lo que respecta al resultado producido por la variación de valor del activo financiero.

El análisis que se ha realizado se soporta en las condiciones descritas por el consultante, en particular, en la circunstancia de que el importe donado debería revertir al donante en caso de que no se destinase al mencionado fin. Por ello, en el supuesto de que existiesen otros aspectos o condiciones asociados a la operación, el tratamiento contable expuesto en la presente respuesta debería decaer, y aplicarse el que mejor se correspondiese con un previo estudio de su fondo, económico y jurídico.

Consulta núm. 5 de BOICAC 87 de septiembre de 2011**Consulta**

Sobre determinadas cuestiones relacionadas con el Deber de información regulado en la Disposición adicional tercera de la Ley 15/2010, de 5 de julio, de modificación de la Ley 3/2004, de 29 de diciembre, por la que se establecen medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales.

Respuesta:

Con fecha 31 de diciembre de 2010 se publicó en el Boletín Oficial del Estado la Resolución de 28 de diciembre de 2010 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, sobre la información a incorporar en la memoria de las cuentas anuales en relación con los aplazamientos de pago a proveedores en operaciones comerciales.

La Disposición transitoria primera de dicha Resolución incorpora el régimen transitorio sobre el plazo legal de pago por remisión a lo previsto en la Ley 15/2010, de 5 de julio, en función de la naturaleza de la entrega de bienes o de la prestación de servicios que reciba la entidad.

En cuanto a la información a suministrar en las cuentas anuales, la Norma tercera de la Resolución establece la obligación de incluir una nota en la memoria, en la que se indique el total de pagos realizados en el ejercicio, distinguiendo los que han excedido los límites legales de aplazamiento, el plazo medio ponderado excedido de pagos (este dato solo en el caso de que la empresa elabore el modelo normal de memoria), y el importe del saldo pendiente de pago a proveedores, que al cierre del ejercicio acumule un aplazamiento superior al plazo legal de pago.

Por su parte, la disposición transitoria segunda establece el régimen de cumplimiento gradual que se ha fijado para el primer ejercicio de aplicación, de acuerdo con lo previsto en la Ley, las cuentas anuales correspondientes al ejercicio 2010, del que solo se solicita información relativa al importe del saldo pendiente de pago a los proveedores, que al cierre del mismo acumule un aplazamiento superior al plazo legal de pago, al objeto de facilitar la aplicación de los nuevos requerimientos. Es decir, utilizando los cuadros que se incorporan en la norma tercera de la Resolución, incorporando información solo en la línea de "Aplazamientos que a la fecha de cierre sobrepasen el plazo máximo legal" correspondiente al ejercicio actual (N).

Consulta núm. 6 de BOICAC 87 de septiembre de 2011**Consulta**

Sobre la integración de las operaciones realizadas por una Unión Temporal de Empresas, en la contabilidad de los partícipes.

Respuesta

Las Uniones Temporales de Empresas (en adelante UTES), a efectos mercantiles, no vienen obligadas a formular cuentas anuales, sino que son sus partícipes quienes deben recoger en su contabilidad las operaciones de la UTE, sin perjuicio que si tuvieran que atender otro tipo de obligaciones, por ejemplo, las impuestas por la norma fiscal, deban llevar un reflejo documental de su actividad, en cuyo caso habrá que estar a lo previsto por la normativa correspondiente.

Desde una perspectiva estrictamente contable, la norma de registro y valoración 20ª “Negocios conjuntos” del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, establece:

“Los negocios conjuntos pueden ser:

- a) *Negocios conjuntos que no se manifiestan a través de la constitución de una empresa ni el establecimiento de una estructura financiera independiente de los partícipes, como son las uniones temporales de empresas y las comunidades de bienes, y entre las que se distinguen:*

(...)

2.1. Explotaciones y activos controlados de forma conjunta.

El partícipe en una explotación o en activos controlados de forma conjunta registrará en su balance la parte proporcional que le corresponda, en función de su porcentaje de participación, de los activos controlados conjuntamente y de los pasivos incurridos conjuntamente, así como los activos afectos a la explotación conjunta que estén bajo su control y los pasivos incurridos como consecuencia del negocio conjunto.

Asimismo reconocerá en su cuenta de pérdidas y ganancias la parte que le corresponda de los ingresos generados y de los gastos incurridos por el negocio conjunto, así como los gastos incurridos en relación con su participación en el negocio conjunto, y que de acuerdo con lo dispuesto en este Plan General de Contabilidad deban ser imputados a la cuenta de pérdidas y ganancias.

En el estado de cambios en el patrimonio neto y estado de flujos de efectivo del partícipe estará integrada igualmente la parte proporcional de los importes de las partidas del negocio conjunto que le corresponda en función del porcentaje de participación establecido en los acuerdos alcanzados.

Se deberán eliminar los resultados no realizados que pudieran existir por transacciones entre el partícipe y el negocio conjunto, en proporción a la participación que corresponda a aquél. También serán objeto de eliminación los importes de activos, pasivos, ingresos, gastos y flujos de efectivo recíprocos.

Si el negocio conjunto elabora estados financieros a efectos del control de su gestión, se podrá operar integrando los mismos en las cuentas anuales

individuales de los partícipes en función del porcentaje de participación y sin perjuicio de que debe registrarse conforme a lo previsto en el artículo 28 del Código de Comercio. Dicha integración se realizará una vez efectuada la necesaria homogeneización temporal, atendiendo a la fecha de cierre y al ejercicio económico del partícipe, la homogeneización valorativa en el caso de que el negocio conjunto haya utilizado criterios valorativos distintos de los empleados por el partícipe, y las conciliaciones y reclasificaciones de partidas necesarias.”

Es decir, teniendo en cuenta que las UTES no son sujetos contables, para poder llevar un adecuado control interno, éstas normalmente llevarán unos registros auxiliares cuya confección podrá realizarse de forma similar a los libros obligatorios de contabilidad de las empresas. Adicionalmente, se podrían formular unos estados financieros similares a los contenidos en el PGC.

Respecto a la forma y contenido de los registros contables que realice la UTE, en sintonía con lo indicado anteriormente, deberían permitir obtener toda la información necesaria para que las empresas que participen en ella puedan posteriormente atender sus obligaciones contables.

Por último, en cuanto a la integración de la UTE en la contabilidad del partícipe, deberá efectuarse de tal forma que al cierre del ejercicio figuren debidamente registrados y presentados en sus cuentas anuales todos los activos, pasivos, ingresos y gastos en la proporción que le corresponda en los términos indicados en la NRV 20^a.

Consulta núm. 7 de BOICAC 87 de septiembre de 2011**Consulta**

Sobre si las aportaciones de los socios al capital de una sociedad cooperativa pueden calificarse como fondos propios, cuando sean exigibles única y exclusivamente en el caso de baja obligatoria por incapacidad o jubilación.

Respuesta

La Norma segunda. *Capital social* de las normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas (NACSC) aprobadas por la Orden EHA/3360/2010, de 21 de diciembre, establece que, a efectos contables, el capital social de las sociedades cooperativas puede tener la calificación de fondos propios, pasivo o instrumento financiero compuesto. Tendrá la consideración de instrumento financiero compuesto o de pasivo financiero cuando el reembolso de las aportaciones en caso de baja sea exigible o la remuneración o el retorno sean obligatorios.

Las cooperativas están formadas por un grupo de personas que llevan a cabo su actividad en régimen de cooperación y bajo el interés común de desarrollar una labor en la que ellos mismos intervienen, como suministradores o clientes de bienes y servicios de la propia sociedad.

Así, y a diferencia de las sociedades capitalistas, especialmente las anónimas, que no toman en cuenta las condiciones personales de los socios, sino su aportación de capital, en las sociedades cooperativas su propia finalidad de satisfacer las necesidades socio-económicas de los socios convierte en obligatoria su participación en la actividad cooperativizada. En este sentido, mientras que el socio capitalista percibe un dividendo proporcional a su aportación al capital social, el cooperativista percibirá, en su caso, un retorno cooperativo en proporción a la actividad desplegada en la cooperativa.

A la hora de abordar los aspectos contables relacionados con estas empresas, de la lectura de la introducción de las NACSC, se infiere la necesidad, en cualquier labor interpretativa sobre estas entidades, de traer a colación esta especialidad que las caracteriza como “sociedades de personas”.

Con base en lo anterior, cuando dicha actividad no pueda seguir desarrollándose por imposición legal, como sucede en los supuestos de incapacidad y jubilación, este Instituto considera que el derecho de reembolso no califica la aportación como un pasivo, si dichas circunstancias impiden la continuidad de la actividad cooperativizada, como pudiera ser el caso de las cooperativas de trabajo asociado.

Sin perjuicio de lo anterior, en aras de preservar el objetivo de imagen fiel de la sociedad cooperativa, en la memoria de las cuentas anuales deberá incluirse una estimación del número de cooperativistas que pudieran jubilarse en los próximos cinco ejercicios, indicando el importe que la cooperativa deberá reclasificar al pasivo del balance en cada uno de esos años.

Consulta núm. 8 de BOICAC 87 de septiembre de 2011**Consulta**

Sobre la valoración de los productos de “ciclo largo” entregados por los socios a una cooperativa.

Respuesta

Las cooperativas agrarias dedicadas a la elaboración de vinos agrupan prioritariamente a productores de uva, integrando procesos y servicios precisos para la vinificación de la uva y su posterior comercialización en forma de vino a granel o embotellado. El vino embotellado puede llegar a tener un ciclo de producción de hasta seis o siete años y el vino a granel puede permanecer durante varios ejercicios en “stock”.

Según indica el consultante, estas circunstancias provocan que el precio de adquisición de la uva a los socios en función del precio de liquidación definitivo no sea posible por desconocer cuál será el precio de liquidación del producto en fase de elaboración. Por este motivo, las bodegas cooperativas adoptan el criterio de valorar la uva aportada por los socios atendiendo al acuerdo alcanzado por las partes, valorando sus existencias finales a coste de producción o valor neto realizable.

A la vista de estos antecedentes, la consulta plantea dos cuestiones:

1. Si es aceptable, en el caso anterior, valorar la uva aportada por los socios atendiendo al acuerdo entre las partes.
2. Cómo se registrará contablemente la pérdida en aquellos casos en que dada la disminución del precio del vino en el mercado, el precio al que finalmente se venda este último, sea inferior al precio de adquisición de la uva acordado entre el socio y la cooperativa.

La contabilidad de las sociedades cooperativas se enmarca en el Código de Comercio y por tanto, para los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2008, estas sociedades deben aplicar el desarrollo reglamentario del citado texto, esto es, el Plan General de Contabilidad (en adelante PGC) aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, sin perjuicio de seguir considerando los aspectos contables singulares regulados en las normas aprobadas por la Orden ECO/3614/2003, de 16 de diciembre. En los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2011 serán de aplicación las nuevas normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas (NACSC) aprobadas por la Orden 3360/2010, de 21 de diciembre, y que derogan a las aprobadas en el año 2003.

Tanto las actuales Normas como las aprobadas en el año 2003, establecen que en todo lo no modificado específicamente por ellas, será de aplicación el PGC, así como las adaptaciones sectoriales y las Resoluciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Las adquisiciones de bienes a los socios se regulan en la norma octava de las NACSC, como sigue:

“La valoración de las adquisiciones de bienes a los socios para la gestión cooperativa se realizará, en el momento en que se lleve a cabo la operación, por el precio de

adquisición, es decir, por el importe pagado o pendiente de pago correspondiente a la transacción efectuada, sin perjuicio de lo indicado posteriormente.

Dicho precio se fija en función de circunstancias futuras, entre las que puede estar el valor neto realizable o cualquier otro parámetro, se efectuará una estimación inicial con el fin de determinar el precio de adquisición.

La parte del precio de adquisición estimado que supere el importe pagado o comprometido a pagar en firme figurará, a efectos de su registro contable, en una partida acreedora del pasivo del balance. Si media un cierre de ejercicio desde la adquisición hasta la liquidación definitiva, se estimarán de nuevo dichas circunstancias en esa fecha de cierre de acuerdo con la información disponible; esta nueva estimación se efectuará también en el caso de elaboración de estados financieros intermedios (...).”

Asimismo en relación con estas operaciones, en el punto 16 de la Introducción de las NACSC se enfatizan los siguientes aspectos:

“En los casos en los que la cooperativa adquiere bienes a los socios, lo hace a resultas de la liquidación, es decir, al precio de venta a terceros, una vez deducidos los gastos necesarios para realizar la venta y, en su caso, los necesarios para transformar los bienes adquiridos (valor neto realizable).

Ello justifica que la Norma octava incluya un tratamiento especial en la valoración de las adquisiciones de bienes a los socios para la gestión cooperativa, especialmente en aquellos casos en que el precio de adquisición se fije en función de circunstancias y, de forma particular, cuando las leyes de cooperativas de las distintas comunidades autónomas impongan un límite a dicho precio, o cuando se pacte que el precio de adquisición no pueda superar el valor neto realizable u otro valor.”

De todo lo anterior se pueden inferir las siguientes conclusiones:

- a) La valoración de la uva aportada por el socio a la sociedad cooperativa debe valorarse por el precio de adquisición, es decir, por el importe pagado o pendiente de pago correspondiente a la transacción efectuada en función del precio acordado entre las partes.
- b) A mayor abundamiento, la norma también aclara, ante la previsión que en tal sentido realizan algunas leyes de cooperativas, cómo debería valorarse la compra en el supuesto de que el precio fuese contingente.
- c) De lo anterior no cabe deducir que la norma contable imponga el sistema de registro que se describe en la consulta, que podríamos denominar del “precio provisional a resultas de la liquidación”.
- d) En definitiva, el citado criterio solo resultará aplicable cuando las partes hubiesen acordado un precio contingente o cuando dicho pacto venga impuesto por la correspondiente ley, circunstancia que no entra a valorar este Instituto por carecer de competencias para interpretar la legislación sustantiva de las sociedades cooperativas.

En cuanto a la segunda cuestión, relativa a la pérdida de valor derivada de la disminución sucesiva durante varios ejercicios consecutivos del precio de mercado del vino, resultará de aplicación lo previsto en la NRV 10ª “Existencias” del PGC para el registro contable del deterioro, en la medida en que las NACSC no establecen ninguna especialidad al respecto.

En particular, el apartado 2 del la NRV 10ª establece lo siguiente:

“Cuando el valor neto realizable de las existencias sea inferior a su precio de adquisición o a su coste de producción, se efectuarán las oportunas correcciones valorativas reconociéndolas como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias.

En el caso de las materias primas y otras materias consumibles en el proceso de producción, no se realizará corrección valorativa siempre que se espere que los productos terminados a los que se incorporen sean vendidos por encima del coste. Cuando proceda realizar corrección valorativa, el precio de reposición de las materias primas y otras materias consumibles puede ser la mejor medida disponible de su valor neto realizable.”

Por tanto, en el caso de que el vino elaborado incorpore uva que se adquirió a un precio superior al que se espera vender, se habrá producido un deterioro del producto en curso o en su caso del producto terminado. Este deterioro deberá registrarse como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en el que la sociedad cooperativa tenga evidencia de la citada pérdida, circunstancia que tal y como describe el consultante es anterior al momento en que se producirá su venta a terceros.

A mayor abundamiento cabe señalar que la definición de “valor neto realizable” está recogida en el apartado 6º, punto 3, del Marco Conceptual de la Contabilidad del PGC en los siguientes términos:

“El valor neto realizable de un activo es el importe que la empresa puede obtener por su enajenación en el mercado, en el curso normal del negocio, deduciendo los costes estimados necesarios para llevarla a cabo, así como, en el caso de las materias primas y de los productos en curso, los costes estimados necesarios para terminar su producción, construcción o fabricación.”

Por último cabe señalar que en el supuesto de que la sociedad cooperativa aplicase el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas y Empresas, las conclusiones que se recogen en la presente contestación no variarían.