

MANUAL DE COMPTABILITAT

Per a les societats cooperatives catalanes de nova creació

MODEL EMPRESARIAL
COOPERATIU

eines

1



Generalitat de Catalunya
Departament de Treball
**Institut per a la Promoció
i la Formació Cooperatives**

COOP | ECONOMIA
El futur és cooperatiu | COOPERATIVA



MANUAL DE COMPTABILITAT PER A LES SOCIETATS COOPERATIVES CATALANES DE NOVA CREACIÓ

BIBLIOTECA DE CATALUNYA - DADES CIP

Manual de comptabilitat per a les societats cooperatives catalanes de nova creació. – (Model empresarial cooperatiu/eines; 1)

Bibliografia

ISBN 9788439382492

I. Ara_Coop (Firma) II. Institut per a la Promoció i la Formació Cooperatives III. Col·lecció: Textos pràctics d'economia cooperativa.

Model empresarial cooperatiu/eines; 1

1. Cooperatives – Comptabilitat – Catalunya – Manuals, guies, etc. 2. Comptabilitat – Catalunya – Manuals, guies, etc.

334.1:657(467.1)(035)

Col·lecció TEXTOS PRÀCTICS D'ECONOMIA COOPERATIVA

Sèrie MODEL EMPRESARIAL COOPERATIU/EINES, 1

Generalitat de Catalunya

Manual publicat originalment per ARA_COOP, SCCL, el novembre de 2007

Edició: Institut per a la Promoció i la Formació Cooperatives

Autor: ARA_COOP, SCCL

Disseny de la col·lecció, disseny de la portada, edició de textos i maquetació: l'Apòstrof, SCCL

Impressió: El Foli Verd, SCCL

Primera edició: desembre de 2009

Tirada: 1.000 exemplars

ISBN: 978-84-393-8249-2

Dipòsit legal: B-46684-2009



Imprès en paper fabricat amb fibra verge de boscos FSC i fibra reciclada.

Amb el suport de:



Avis legal:

Aquesta obra està subjecta a una llicència Reconeixement-No Comercial-Sense Obres Derivades 3.0 de Creative Commons.

Se'n permet la reproducció, distribució i comunicació pública sempre que se'n citi l'autor i no se'n faci un ús comercial de l'obra original ni la generació d'obres derivades. La llicència completa es pot consultar a <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/es/legalcode.ca>

Índex

1. Introducció	5
2. Llibres obligatoris de la cooperativa	7
3. Comptabilització de la constitució	18
4. Elaboració del pla comptable de l'empresa	29
5. Operacions amb socis	35
6. El fons d'educació i promoció cooperatives	40
7. El fons de reserva obligatori	47
8. Aplicació d'excedents	48
9. Memòria	69
10. Comptes anuals	100
11. La cooperativa d'iniciativa social	102
12. Acords socials relatius al règim econòmic de la cooperativa	103
13. Adreces d'interès	111
14. Bibliografia	113
15. Quadre de comptes per a cooperatives	114

Aquest manual utilitza el concepte *fons d'educació i promoció cooperatives (FEPC)* en totes les referències a aquest fons, d'acord amb la Llei 18/2002 de cooperatives de Catalunya, mentre que la normativa estatal, l'Ordre EHA/3360/2010 que regula els aspectes comptables de les societats cooperatives, utilitza el terme *fons d'educació, formació i promoció (FEFP)* per referir-se al mateix fons.

Introducció

1

L'objecte d'aquest manual és elaborar una eina de treball pràctica al servei de les cooperatives que emprenen la seva activitat, així com de les assessories que els donen suport en l'execució de tots els processos formals relacionats amb la comptabilitat de l'economia de la cooperativa.

Durant els darrers anys s'ha produït un procés d'harmonització comptable a escala de la Unió Europea que va culminar l'any 2007 amb l'aprovació del nou Pla general de comptabilitat que adapta la comptabilitat espanyola a les Normes Internacionals de Comptabilitat.

Evidentment, aquest procés ha incidit en la comptabilitat de les cooperatives, amb l'aprovació de l'Ordre EHA/3360/2010 l'any 2010 i que regula els aspectes comptables de les societats cooperatives, adaptant-los a la normativa internacional. Aquestes normes són de compliment obligat perquè, si bé els diversos territoris regulen l'estructura de les cooperatives que hi desenvolupen

l'activitat principal, en virtut del títol competencial exclusiu (i, fins i tot, poden arribar a establir peculiaritats quant als llibres que han de portar), la plasmació de les seves operacions en la comptabilitat s'ha de fer d'acord amb la normativa estatal. L'Ordre EHA3360/2010 s'ha confeccionat tenint en compte els principis establerts per l'Aliança Cooperativa Internacional, així com les peculiaritats de les societats cooperatives, independentment d'on desenvolupin l'activitat principal i de la normativa autonòmica que se'ls hagi d'aplicar. A aquest efecte, el fet que puguin aplicar-se a totes les cooperatives ha exigut que es prenguin en consideració totes les peculiaritats de les diferents lleis autonòmiques, amb incidència en l'àmbit comptable. A Catalunya, la Llei de cooperatives 18/2002 ha estat parcialment modificada en el Decret Llei 1/2011. L'objectiu ha estat la creació d'un marc legal autonòmic adient a la nova normativa comptable internacional.

Aquests canvis normatius tindran una incidència important en la comptabilitat de les cooperatives. És per això

que s'ha optat per reeditar aquest manual seguint la proposta d'adaptació del Nou Pla General Comptable per a cooperatives (publicació d'Ara_Coop que representa el núm. 2 d'aquesta mateixa col·lecció) i que complementa aquesta publicació.

Per últim, no volem posar fi a aquesta introducció sense fer èmfasi al fet que les empreses han de considerar la comptabilitat com una eina de gestió necessària per a la seva activitat empresarial. La comptabilitat és quelcom més que una obligació anual de dipositar els comptes i de calcular adequadament els impostos. La comptabilitat és una eina de gestió a l'hora de prendre decisions i és una eina de comunicació amb els socis.

Per tant, tenint en compte els criteris establerts en la comptabilitat, hem de personalitzar-la i adaptar-la a les característiques de la nostra empresa per tenir clar, en tot moment, les conseqüències econòmiques i financeres

de les decisions que prenguem i la posició econòmica i financera de l'empresa.

A l'hora de crear una empresa, no ens podem permetre el luxe de no portar la comptabilitat al dia perquè, si no som estrictes amb això, al cap d'uns mesos de l'inici de l'activitat pot ser que sigui massa tard i no tinguem cap opció de supervivència. La comptabilitat és l'eina de gestió més important en l'inici de l'activitat empresarial, ja que al cap d'un període de temps més o menys llarg, no ens dotarem d'altres indicadors (nombre de pressupostos emesos, nombre de clients, pressupostos acceptats...) i la comptabilitat continuarà essent la base de les nostres eines de gestió. En aquest sentit és molt important tenir una expectativa de negoci, que haurem elaborat a través del pla d'empresa realitzat amb anterioritat a l'inici de l'activitat, de manera que després puguem establir un pla comptable personalitzat al nostre projecte, especialment en la subdivisió de comptes relatius als ingressos i a les despeses.

Llibres obligatoris de la cooperativa 2

El capítol VI de la Llei de cooperatives de Catalunya en els articles 70, 71 i 72 fa referència als llibres i a la comptabilitat de la cooperativa.

En referència als llibres, indica que la cooperativa ha de dur els llibres següents:

- Registre de socis i les seves aportacions socials.
- Llibre d'Actes d'Assemblea General i del Consell Rector.
- Llibre d'Inventaris i Balanços, així com el Llibre Diari.

Els llibres han d'estar enquadernats i foliats (pàgines numerades). Si bé la llei planteja que els llibres s'han de diligenciar al Registre de Cooperatives abans de fer-ne ús, també permet que aquests es legalitzin un cop finalitzat l'exercici, en cas que els llibres que s'obtenen de les anotacions i assentaments es realitzin per mitjà de procediments informàtics. La condició bàsica és que els

llibres es legalitzin durant els sis mesos transcorreguts després de la finalització de l'exercici.

Les cooperatives han de dur una comptabilitat ordenada i adequada a la seva activitat, subjecte al Codi de comerç i a la Normativa comptable, així com a les particularitats que s'estableixen en la Llei de cooperatives de Catalunya. Aquestes empreses han de dipositar els comptes anuals al Registre de cooperatives durant els dos mesos següents a la data que l'assemblea general els hagi aprovat.

En els diferents llibres es reflecteixen els acords que s'adopten i la seva plasmació comptable, si escau. Al Consell Rector s'arriben a acords de diferents tipus; de vegades aquests afecten els socis, com per exemple quan s'incorporen i quan es donen de baixa de la societat. Evidentment, aquests acords tenen repercussions econòmiques i han de tenir un reflex comptable. Això

també passa, amb més freqüència, amb el Llibre d'Actes de l'assemblea general el qual, amb una periodicitat anual, adopta acords que tenen una repercussió econòmica en la societat almenys a l'hora de distribuir els resultats i, per tant, té un reflex comptable.

Tots els llibres que elabora la cooperativa recullen els acords que s'adopten en els diferents nivells de responsabilitat. Molts d'aquests acords tenen un vessant econòmic, que ha de ser comptabilitzat de manera exacta. En aquest sentit hem d'entendre que dur correctament la comptabilitat d'una empresa cooperativa també exigeix dur, adequadament i al dia, els diferents llibres d'actes de la societat.

A manera de reflexió, cal remarcar la importància que té el compliment correcte de tot allò establert en aquests articles de la llei en la vida de la cooperativa. El fet d'omplir correctament aquests llibres és una garantia per a la societat cooperativa, els seus socis i, evidentment, la resta d'agents econòmics amb els quals es relaciona.

Llibres comptables

Els llibres comptables que ha de realitzar una cooperativa són els mateixos que realitza qualsevol empresa mercantil. Habitualment, els diferents programes informàtics que disposen les empreses per dur la comptabilitat els elaboren de forma automàtica; per tant, no aprofundirem en el seu tractament.

No obstant això, hem d'indicar que els programes informàtics s'han d'adequar a les particularitats de l'empresa cooperativa i, per tant, cal crear alguns comptes específics d'acord amb les normes comptables de les cooperatives. Com s'exposarà en els capítols següents, aquestes particularitats corresponen, sobretot, als fons

propis i als fons obligatoris de les cooperatives. Als pròxims capítols farem les precisions oportunes.

Llibre Registre de socis. El Registre dels socis i les seves aportacions socials

Es tracta d'un llibre de gran importància per a la societat cooperativa. Cal tenir en compte que quan ens referim a la societat cooperativa sempre marquem el caràcter de societat de persones; així, doncs, tots els aspectes que afecten la persona, pel seu caràcter de sòcia, s'han de recollir de forma clara.

En conseqüència, s'han de dur a terme algunes orientacions:

- Es tracta d'un llibre necessari per al funcionament correcte de les relacions de la societat amb els seus socis.
- Permet saber qui és soci, la classe de soci i la situació societària en la qual es troba.
- Mitjançant aquest llibre es coneixen les aportacions al capital (obligatori - voluntari) i les reserves voluntàries repartibles de cada soci/sòcia, així com el seu saldo. Caldrà especificar si les aportacions són amb dret a reemborsament en cas de baixa o bé si el reemborsament pot ser rebutjat incondicionalment pel Consell Rector.
- Actualment, no hi ha un format únic per conformar aquest llibre.

A continuació, es relaciona una proposta de contingut d'aquest llibre:

LLIBRE DE REGISTRE DE SOCIS

Tipus soci/sòcia:	Data	Número de soci/sòcia:

Nom i cognoms:

DNI:

Adreça:

Codi postal:

Província:

Data d'incorporació:

Capital social obligatori subscrit en la incorporació:

Capital social voluntari subscrit en la incorporació:

EVOLUCIÓ D'APORTACIONS

Data	Concepte	Acta número	Aportació obligatòria				Aportacions voluntàries				Reserves voluntàries repartibles		Total		
			Dret de reemborsament		Dret de reemborsament rebutjable Consell Rector		Dret de reemborsament		Dret de reemborsament rebutjable Consell Rector		Import	Saldo	Import	Saldo	
			Import	Saldo	Import	Saldo	Import	Saldo	Import	Saldo					
DD/MM/20XX	Incorporació														
DD/MM/20XX	Assemblea General														
DD/MM/20XX	Assemblea General														
DD/MM/20XX	Assemblea General														
DD/MM/20XX	Assemblea General														
DD/MM/20XX	Assemblea General														

Tipus de soci/sòcia: Recull si es tracta d'una persona que és sòcia de treball, o és sòcia col·laboradora, sòcia usuària, etc.

Data: S'ha optat per incorporar una columna per a la data perquè ens podem trobar que la mateixa persona al llarg de la seva vida societària pot ser sòcia de diferent tipus (treball, col·laborador, etc.).

Número de soci/sòcia: A cada persona se li assignarà un número de soci.

Nom i cognoms i altres dades d'afiliació.

Evolució de les aportacions socials i reserves voluntàries.

Llibre d'Informes d'interventors de comptes

Els interventors de comptes tenen la funció de comprovar en tot moment la documentació de la cooperativa. Han de presentar a l'assemblea un informe sobre els comptes anuals de la cooperativa i altres documents comptables que hi hagin de ser sotmesos.

Els interventors disposen d'un mes de temps per redactar l'informe, comptant des de la data que el Consell Rector els lliura la documentació.

Si hi ha més d'un interventor/a de comptes i discrepen, poden emetre dos informes diferenciats que han d'estar elaborats amb quinze dies d'antelació a la celebració de l'assemblea, a fi que els socis els puguin consultar.

A la pàgina següent, s'exposa un model d'informe que han d'elaborar els interventors de comptes sobre els comptes anuals, recollit al web del Departament d'Empresa i Ocupació de la Generalitat de Catalunya (en aquest web s'exposen, a l'apartat de Documentació, diferents models tant per al procés de constitució de la cooperativa com per al dipòsit de comptes anuals).

<http://www20.gencat.cat/portal/site/empresaiocupacio/>

Com indica la Llei de cooperatives en l'article 51, la "Intervenció de Comptes està facultada per comprovar en tot moment la documentació de la cooperativa, més enllà de l'estricta comprovació dels comptes anuals i els documents comptables que s'han de sotmetre preceptivament a l'assemblea".

Per tant, es poden dur a terme diverses actuacions a l'any i, fins i tot si només se'n fes una, amb motiu de la necessitat de preparar l'informe per a l'assemblea ge-

neral, aquesta pot tenir un abast superior a l'econòmic i entrar a la documentació societària en tota la seva amplitud. En cas d'actuar d'aquesta forma es recomana que es facin informes separats i que tots s'hi inscrivin al mateix Llibre d'Informes d'Interventors de Comptes.

Llibres d'Actes d'Assemblea General i del Consell Rector

Es tracta dels llibres que recullen les actes de les reunions del Consell Rector i de l'assemblea general en els quals han de quedar perfectament especificats els diferents acords que adopta la cooperativa.

Es recomana que aquests llibres es legalitzin cada any i que recullin les actes de les reunions realitzades en cada exercici, sempre en llibres separats; així, doncs, parlarem de llibres postdiligenciats.

Els llibres obligatoris, formats per fulls enquadernats amb posterioritat a la realització d'assentaments i anotacions per procediments informàtics o per altres procediments adequats, han de tenir el primer full en blanc i els altres numerats correlativament i per l'ordre cronològic que correspongui als assentaments i a les anotacions fetes. Els espais en blanc han de ser anul·lats convenientment. S'han de legalitzar en el termini de sis mesos, des de la data de tancament de l'exercici.

Finalment, cal esmentar el sistema més tradicional que legalitza els llibres relligats i foliats, en blanc però numerats correlativament, en què més tard s'escriu a mà.

Adjuntem un model de sol·licitud de legalització de llibres, que serveix com a referència tant per al cas de diligenciació de llibres com per a la legalització de folis separats.

INFORME DE L'INTERVENTOR/A DE COMPTES

L'interventor/a¹ de comptes....., amb NIF, de la cooperativa inscrita al Registre de Cooperatives de amb el núm., en compliment del que disposa l'article 51.5 de la Llei 18/2002, de 5 de juliol, de cooperatives de Catalunya, emet l'informe següent:

INFORME

La persona sotasignada manifesta²:

1. Que ha rebut tota classe de facilitats per examinar els llibres de comptabilitat i els documents que han produït les operacions comptables registrades, els quals són conformes.
2. Que considera correctes les anotacions al Llibre d'Inventaris i Balanços, tancat a³; el compte de pèrdues i guanys; la memòria explicativa de la gestió de la cooperativa, així com també, en conjunt, la resta de documents comptables que s'han de presentar a l'assemblea general per aprovar-los.
3. Que considera correcta la proposta de distribució d'excedents presentada a l'assemblea general⁴.

I, en prova de conformitat, signa l'informe següent.

Signatura de l'interventor/a

Lloc i data

¹ En el cas que hi hagi més d'un interventor/a de comptes nomenat, cal adaptar aquest model perquè el signin tots i, en el cas que discrepin, poden emetre l'informe per separat.

² Aquesta redacció només és orientativa. Els interventor han de recollir en cada cas allò que han observat i, si escau, han d'indicar que no estan d'acord amb les dades comptables, o amb el sistema de comptabilitat emprat o la gestió de la cooperativa, però han de concretar les anomalies o deficiències.

³ Cal indicar-hi la data de tancament de l'exercici.

⁴ Si escau, imputació de pèrdues, etc.

MODEL DE SOL·LICITUD DE LEGALITZACIÓ DE LLIBRES

.....(nom de la persona), amb DNI núm. en qualitat de (càrrec)
de la cooperativa(nom cooperativa), domiciliada a,
que disposa de NIF núm..... i inscrita al Registre de Cooperatives amb el núm., per mitjà del present
escrit

EXPOSA:

Que per tal de complir amb el que disposa l'article 70 de la Llei 18/2002 de cooperatives de Catalunya
presenta els llibres següents:

Pàg. a pàg.

Llibre de registres de socis
i de les aportacions socials
Llibre d'actes de l'assemblea general⁵
Llibre d'actes del consell rector
Llibre d'inventaris i balanços⁶
Llibre diari

Per la qual cosa

DEMANA:

Que es legalitzin els llibres presentats.

Barcelona, de..... de 20

Signatura:

AL REGISTRE CENTRAL DE COOPERATIVES (les cooperatives de segon grau, d'assegurances, sanitàries i les
cooperatives mixtes)

ALS SERVEIS TERRITORIALS CORRESPONENTS DEL DEPARTAMENT D'EMPRESA I OCUPACIÓ (la resta de
cooperatives de primer grau, en funció del seu domicili social)

⁵ La Llei de cooperatives també preveu que es pot diligenciar, si escau, el llibre d'actes de les assemblees preparatòries o de secció.

⁶ Especifiquen el nombre de toms o de llibres que es presenten.

Dintre d'aquest apartat és convenient indicar que les actes són un dels documents fonamentals de la cooperativa quant a la vida societària. Podríem dir que una de les funcions més importants de qui exerceix la presidència d'una cooperativa és cuidar que en l'acta aparegui perfectament reflectit l'acord que ha adoptat l'òrgan corresponent, éssent clars en el llenguatge utilitzat perquè es produeixi una interpretació correcta de tot allò acordat.

Així mateix, cal indicar que és recomanable que, a l'hora de dur a terme una reunió, els diferents òrgans de responsabilitat de l'empresa aixequin una acta dels temes que han tractat i ho facin per mostrar transparència i un nivell d'informació adequat. En la mesura que sigui possible han de tenir un ordre del dia estandarditzat, de manera que hi hagi uns aspectes que es debatin de forma sistemàtica cada vegada que l'òrgan es reuneixi tot incorporant, si escau, els temes nous que puguin tenir un caràcter més conjuntural.

A manera d'exemple s'exposa el que podria ser l'ordre del dia d'una reunió ordinària del Consell Rector i d'una reunió d'Assemblea.

Ordre del dia de la reunió mensual del Consell Rector

- Lectura de l'acta de la reunió anterior i revisió dels acords pendents
- Anàlisi comercial
- Anàlisi de producció
- Anàlisi economicofinancera
- Assumptes relacionats amb socis i treballadors
- Assumptes diversos
- Propostes i preguntes

Quan procedeix preparar l'assemblea general Ordinària, el Consell Rector incorporarà en el seu ordre del dia un punt relatiu a les propostes que realitzarà a l'assemblea.

Per assegurar una bona gestió dels acords adoptats al Consell Rector, es recomana introduir l'eina següent per dur a terme el seguiment de com es compleixen els acords que s'adopten.

Així mateix, es planteja la necessitat de recollir en una carpeta els acords que tenen una vigència plurianual. La persona que realitzi les funcions de secretari del Con-

QUADRE DE SEGUIMENT D'ACORDS CONSELL RECTOR

Responsable elaboració quadre: secretari, amb el vistiplau del president

Acord	Data de l'acord	Responsable	Observacions	Any i mes		Data actual
Acord núm. 1				Previst		
				Real		
Acord núm. 2				Previst		
				Real		

Acord	Data de l'acord	Responsable	Observacions		Any i mes	Data actual
Acord núm. 3				Previst Real		
Acord núm. 4				Previst Real		
Acord núm. 5				Previst Real		
Acord núm. 6				Previst Real		
Acord núm. 7				Previst Real		
Acord núm. 8				Previst Real		
Acord núm. 9				Previst Real		
Acord núm. 10				Previst Real		

Signat: Secretari

Sigant: President

sell Rector guardarà aquesta carpeta, juntament amb la resta dels llibres d'actes. Aquesta carpeta recollirà una fotocòpia del full en què hi hagi l'acord que tingui una vigència plurianual i la redacció de l'acord amb les referències de nombre d'acta, data i pàgina que permetin una comprovació ràpida del document original al llibre d'actes legalitzat.

Ordre del dia de la reunió de l'assemblea general Ordinària

- Designació de socis/sòcies per signar l'acta de l'assemblea
- Lectura de l'acta de la reunió anterior
- Aprovació, si s'escau, de la gestió i dels comptes anuals de l'exercici 20XX
- Aplicació dels resultats obtinguts en l'exercici 20XX
- Destinació del FEPC
- Determinació del tipus d'interès aplicable durant el 20XX+1 a les aportacions al capital social realitzades pels socis/sòcies

- Determinació de l'import que hauran d'aportar, tant en concepte de capital com de quota d'ingrés, els nous socis/sòcies que s'incorporin a la cooperativa durant l'exercici 20XX+1, distingint-se entre els diferents tipus de socis
- Informe sobre les variables més significatives del Pla de gestió
- Comunicacions del Consell Rector.
- Proposta i torn obert de paraula per als assistents

Finalment, s'ha d'indicar que l'assemblea general Ordinària ha de reunir-se necessàriament una vegada l'any, dintre dels sis mesos següents al tancament de l'exercici econòmic i que té les funcions d'examinar la gestió efec-

tuada pel Consell Rector; aprovar, si escau, els comptes anuals i acordar l'aplicació de resultats, encara que, com s'ha vist en la proposta d'ordre del dia, es considera que ha d'adoptar més acords per dur al dia una sèrie d'aspectes fonamentals en la vida societària de l'empresa. Totes les altres assemblees es consideren extraordinàries.

Adjuntem a continuació un model d'acta del Consell Rector a tall d'exemple, tenint en compte que al llarg del document s'exposaran diferents models d'actes d'Assemblea General.

MODEL D'ACTA DEL CONSELL RECTOR

Acta núm.

Barcelona, de gener de 20XX

A les 12 hores, va tenir lloc la sessió del Consell Rector de SCCL, degudament convocada pel president mitjançant comunicació als consellers, als locals de la cooperativa, a Barcelona, c/, i a la qual van assistir els consellers següents:

President:

Secretari/ària:

Vocal:..... representat per

Vocal:.....

Assisteix també, gerent de la societat,

La reunió es va convocar amb el següent:

Ordre del dia

- 1. Lectura de l'acta de la reunió anterior.**
- 2. Anàlisi comercial**
- 3. Anàlisi de producció**
- 4. Anàlisi economicofinancera**
- 5. Assumptes relacionats amb socis i treballadors**
- 6. Assumptes diversos**
- 7. Propostes i preguntes**

El president obre la sessió realitzant una introducció genèrica sobre els diferents punts de l'ordre del dia.

1. Lectura de l'acta de la reunió precedent

El secretari llegeix l'acta, perquè serveixi de recordatori. Un cop llegida, es dona per aprovada i el president dona pas al següent punt de l'ordre del dia.

2. Anàlisi comercial

El gerent (o qui correspongui) entra a desenvolupar cadascun dels apartats relacionats amb l'àmbit comercial:
Un cop plantejada la qüestió, els consellers adopten l'acord següent:

.....

Finalitzat aquest punt, el president dona pas al següent punt de l'ordre del dia

3. Anàlisi de producció

El gerent (o qui correspongui) entra a desenvolupar cadascun dels apartats relacionats amb l'àmbit de producció:
Un cop plantejada la qüestió, els consellers adopten l'acord següent:

.....

Finalitzat aquest punt, el president dona pas al següent punt de l'ordre del dia

4. Anàlisi economicofinancera

El gerent (o qui correspongui) entra a desenvolupar cadascun dels apartats relacionats amb l'àmbit economicofinancer:
els indicadors econòmics, el compte de pèrdues i guanys, el pressupost de tresoreria i el balanç.

Un cop plantejada la qüestió, els consellers adopten l'acord següent:

.....

Finalitzat aquest punt, el president dóna pas al següent punt de l'ordre del dia

5. Assumptes relacionats amb socis i treballadors

El gerent (o qui correspongui) entra a desenvolupar cadascun dels apartats relacionats amb l'àmbit de socis i treballadors:

Un cop plantejada la qüestió, els consellers adopten l'acord següent:

.....

Finalitzat aquest punt, el president dóna pas al següent punt de l'ordre del dia

6. Assumptes diversos

El gerent (o qui correspongui), comenta al Consell Rector diversos assumptes d'interès.

Si no hi ha altres temes per tractar i un cop finalitzat aquest punt, el president dóna pas al següent punt de l'ordre del dia.

7. Torn obert de paraules

Si no hi ha més temes per tractar, es dóna per finalitzada la sessió de Consell Rector a les h.

Secretari/ària

.....

President

.....

Altres llibres

Als apartats anteriors s'han exposat els llibres específics de les cooperatives o bé aquells que tenen característiques particulars per ser cooperativa.

Òbviament, ens trobem amb empreses que, a més dels llibres habituals, han de dur altres llibres com a conse-

qüència, o bé de les activitats que realitzen (distribució de carburants, hostaleria), o bé de les característiques fiscals de les seves activitats (llibres d'IVA). En aquest manual no es pretén fer una relació exhaustiva dels llibres, però sí indicar que les cooperatives han d'assegurar-se que compleixen totes les exigències establertes en les diferents lleis d'acord amb els llibres que han d'emplenar.

Comptabilització de la constitució

3

El procés de constitució de la cooperativa dóna lloc a assentaments comptables com a conseqüència de les aportacions al capital. En el moment del naixement de l'empresa, també podrien establir-se quotes d'ingrés; no obstant això, aquestes no són habituals en el moment de la constitució.

Les aportacions es comencen a realitzar en el període que transcorre entre l'obtenció del nom i el moment en què s'eleva a públic l'acta de l'assemblea Constituent.

Exposició dels diferents casos

D'acord amb la Llei de cooperatives, ens trobem amb diferents tipus de societats cooperatives. Aquest fet s'ha de tenir en compte a l'hora de realitzar els assentaments propis de la constitució, ja que de vegades hi podem trobar diferents tipus de socis: de treball, de consum, col·laboradors, etc.

Així mateix, cal dir que el desemborsament de les aportacions al capital es pot realitzar en moneda de curs legal (aportacions dineràries), o mitjançant béns o drets patrimonials susceptibles de valoració econòmica.

Finalment, les aportacions que es porten a terme en el moment de la constitució de la societat habitualment tenen el caràcter d'aportacions obligatòries, tot i que de vegades ens podem trobar amb aportacions voluntàries per part d'algun soci i, fins i tot amb quotes d'ingrés, tal com s'ha indicat abans. A més, les aportacions, obligatòries o voluntàries, es classifiquen de manera diferent en funció de com sigui el reemborsament en cas de baixa del soci:

- Les aportacions de capital que poden ser rebutjades incondicionalment pel Consell Rector en cas de baixa del soci es classifiquen com a capital cooperatiu.
- Les aportacions de capital amb dret a reemborsament en cas de baixa es classifiquen com un deute a llarg termini de la cooperativa, i per tant, no forma part dels seus fons propis.

Aportacions obligatòries al capital social

Els estatuts socials, que s'hauran aprovat en l'assemblea Constituent, hauran fixat l'aportació obligatòria per adquirir la condició de soci/sòcia i també si tenen dret de reemborsable o si aquest pot ser rebutjat pel Consell Rector. Aquesta aportació pot ser igual o proporcional a l'activitat cooperativitzada; és a dir, si un soci realitza una jornada de treball inferior a un altre pot establir-se una aportació al capital menor.

Als estatuts també s'estableix l'aportació mínima obligatòria per adquirir la condició de soci col·laborador, que és qui col·labora en l'activitat de l'empresa, però sense realitzar l'activitat cooperativitzada.

Aprofundint una mica en aquesta figura de soci col·laborador, cal indicar que està regulada de manera característica per la Llei de cooperatives de Catalunya, la qual ofereix possibilitats importants a les cooperatives.

A la cooperativa podem trobar socis col·laboradors, que poden ser persones físiques, jurídiques i, fins i tot, entitats públiques, amb diferents aportacions al capital, diferents percentatges de vots en l'assemblea (si bé la suma de tots els vots d'aquests socis no pot superar el 40% del total de vots de l'assemblea) i diferents participacions en els resultats (des del 0% fins el 45% com a màxim entre tots).

Assentaments d'aportacions subscrietes i el seu desemborsament

En el moment de formalitzar la subscripció de l'aportació obligatòria, els socis han de desemborsar almenys el 25% de la seva aportació obligatòria tenint en compte que el capital social mínim inicial de la cooperativa, 3.000 euros, s'ha de desemborsar en la seva totalitat.

Per tant, si s'estableix un capital social mínim inicial, al qual no s'arriba mitjançant el desemborsament de l'esmentat 25%, algun soci o tots ells han de realitzar desemborsaments, almenys fins a completar el capital social mínim indicat. No s'estableix a la llei si el desemborsament és en la mateixa proporció per a tots els socis o no, per la qual cosa s'ha d'entendre que seran els mateixos socis els qui determinin la forma de fer els desemborsaments corresponents per arribar al capital social mínim inicial.

La comptabilització de les aportacions al capital social variarà en funció de si són aportacions amb dret a reemborsament en cas de baixa o si el reemborsament pot ser rebutjat.

En el cas d'aportacions el reemborsament de les quals puguin ser rebutjat incondicionalment pel Consell Rector:

- ✓ Socis per desemborsaments a C/T (cte. 558...)
- ✓ Socis per desemborsaments a L/T (cte. 198...)

A

→ Capital subscript cooperatiu: Aportacions obligatòries (1000...)

Si ens trobem amb una cooperativa en la qual s'han incorporat socis/sòcies col·laboradors, les seves aportacions s'han de comptabilitzar de forma separada; en aquest sentit es proposen els assentaments següents:

- ✓ Socis per desemborsaments a C/T (cte. 558...)
- ✓ Socis per desemborsaments a L/T (cte. 198...)

A

→ Capital subscript cooperatiu: Socis col·laboradors (1002...)

En el cas d'aportacions el reemborsament de les quals no pugui ser rebutjat pel Consell Rector, la comptabilització per a socis serà la següent:

- ✓ Socis per desemborsaments exigits a C/T (cte. 558...)
- ✓ Socis per desemborsaments exigits a LL/T (cte. 19...)

A

- Capital subscrit cooperatiu a llarg termini considerat passiu financer: aportacions obligatòries (1500...)

D'altra banda, també en el marc d'aportacions el reemborsament de les quals no pugui ser rebutjat pel Consell Rector, si ens trobem amb una cooperativa en la qual s'han incorporat socis/es col·laboradors s'han de comptabilitzar les seves aportacions de forma separada; en aquest sentit es proposen els assentaments següents:

- ✓ Socis per desemborsaments exigits a C/T (cte. 558...)
- ✓ Socis per desemborsaments exigits a L/T (cte. 19...)

A

- Capital subscrit cooperatiu a llarg termini considerat passiu financer: socis col·laboradors (1502...)

Es fa aquest primer assentament per recollir les aportacions subscrites pels socis/sòcies.

Considerant les possibilitats actuals dels programes informàtics utilitzats per dur a terme la comptabilitat, es recomana individualitzar de forma nominal els comptes de les aportacions al capital, seguint el criteri que s'exposa a continuació sobre un supòsit d'empresa cooperativa constituïda per 10 socis/sòcies:

- ✓ Sòcia ZZZ per desemborsaments exigits a C/T (cte. 558...1)
- ✓ Soci MM per desemborsaments exigits a C/T (cte. 558...2)
- ✓ Sòcia XXX per desemborsaments exigits a C/T (cte. 558...10)
- ...
- ✓ Sòcia ZZZ per desemborsaments exigits a L/T (cte. 198...1)

- ✓ Soci MM per desemborsaments exigits a L/T (cte. 198...2)
- ✓ Sòcia XX per desemborsaments exigits a L/T (cte. 198...10)

A

- Capital subscrit cooperatiu: aportacions obligatòries sòcia ZZZ (1000...1)
- Capital subscrit cooperatiu: aportacions obligatòries soci MM (1000...2)
- ...
- Capital subscrit cooperatiu: aportacions obligatòries sòcia XX (1000...10)

Aportacions dineràries a capital

És la forma en la qual habitualment es fan les aportacions al capital. Això exigeix que una vegada realitzada l'assemblea Constituent de l'empresa, els socis designats per fer els tràmits formals de la constitució han de dirigir-se a una entitat financera i obrir un compte a nom de la cooperativa (XXX, SCCL "En constitució").

Al compte esmentat es desemborsen les aportacions, en les quanties necessàries.

A continuació, s'estableixen els assentaments que recullen la comptabilització del desemborsament:

- ✓ Tresoreria (caixa o banc...) (cte. 57...)

A

- Sòcia ZZZ per desemborsament exigit a C/T (cte. 558...1)

Aquest assentament es farà per a cadascuna de les aportacions dels socis (en diferents dies) i per a cada soci.

Encara que en comptabilitat podem agrupar els assentaments, quan corresponen al mateix dia és necessari que els desemborsaments es realitzin individualment per a

cada soci/sòcia, per tal de tenir el justificant de les aportacions.

MODEL DE CERTIFICAT D'APORTACIONS

....., director/a de l'oficina 000 – de l'entitat financera,
amb domicili al C/

CERTIFICA

Que amb data, s'ha ingressat en el compte número a nom de la cooperativa
....., SCCL, l'import de euros, en concepte d'aportació a capital.

NOM DNI IMPORT

Perquè així consti, i a petició de la part interessada, expedim el present certificat.

....., amb data de 20.....

A més, cal que les persones que facin el desemborsament de la seva aportació al capital indiquin en el document bancari que ho justifica que és una aportació al capital. D'aquesta manera, el banc pot lliurar un certificat que es portarà al notari en el moment en què s'elevi a pública la constitució de la cooperativa.

Des d'un punt de vista de tècnica comptable és necessari que al compte de soci per desemborsament a C/T hi hagi un saldo equivalent al que hagi de desemborsar aquesta persona en els propers 12 mesos. En cas de no ser així, és necessari que almenys en el balanç de tancament a 31 de desembre sí que s'hagi fet aquesta reclassificació.

Com a referència es planteja el certificat de la pàgina anterior, encara que cada entitat financera té el seu propi estil.

Quan l'import establert com a capital social mínim inicial permeti no fer la totalitat del desemborsament corresponent al capital subscrit, s'haurà de realitzar l'assenyament indicat per a cadascun dels moments en què es desemborsin les aportacions.

En aquests casos, es recomana procedir com en el moment de la incorporació de nous socis, mitjançant la realització d'un contracte de societat amb els diferents socis fundadors, en el qual s'indiquin els elements determinants de la relació societària, entre els quals també

CONTRACTE DE SOCIETAT INDEFINIT

Barcelona, de de 20...

REUNITS

D'una banda:

....., que actua com a del Consell Rector de..... i en nom i representació d'aquesta entitat (en endavant) domiciliada a (.....), amb CIF....., i amb atribucions suficients per a aquest atorgament.

I d'altra banda:

....., major d'edat,....., amb domicili a..... (.....), amb DNI núm., que actua en nom i pròpia representació.

Ambdues parts es reconeixen amb la capacitat legal necessària per a aquest atorgament.

MANIFESTEN

- I. Que per promoure millor el seu objecte social, està interessada a incorporar una nova persona sòcia.
- II. Que està interessat a participar com a soci/sòcia en per prestar l'activitat laboral que aquesta necessita.
- III. Que havent arribat a un acord sobre aquest punt i en compliment de les disposicions legals, estatutàries, i altres acords pels que es regeix ambdues parts subscriuen el present contracte de societat.

CLÀUSULES

Primera. En virtut d'aquest contracte de societat, el Sr/a. es compromet a realitzar el treball i les funcions que se li encomanen dins de l'àrea i acceptant tots els drets i deures que li corresponen, segons els estatuts socials, legislació cooperativa i altres acords vigents en, adquirint des de la vigència del present contracte de societat conforme l'acord adoptat el de de 20..., pel seu Consell Rector.

Segona. El termini de duració del present contracte de societat serà indefinit.

Tercera., com a requisit indispensable per adquirir la condició de soci/sòcia es compromet a realitzar la seva aportació econòmica a la cooperativa d'acord amb les condicions que s'estipulen en la present clàusula. El seu incompliment produirà automàticament l'efecte de rescissió del present contracte.

L'import de l'aportació econòmica és de (.....) EUROS més (.....) EUROS de quota d'ingrés (subscri-vint en tot cas la totalitat de l'aportació mencionada), que s'abonarà en els terminis i condicions esmentats:

A) (.....) EUROS, que s'abonaran en concepte de quota d'ingrés i del 25 % de l'aportació obli-gatòria inicial en el moment d'adquirir la condició de soci/sòcia de conformitat amb l'article 56.2. de la Llei 18/2002, de 5 de juliol, de cooperatives de Catalunya.

B) (.....) EUROS, com a mínim abans de concloure l'any 20.....

C) (.....) EUROS, com a mínim abans de concloure l'any 20.....

C) (.....) EUROS, com a mínim abans de concloure l'any 20.....

E) La quantitat restant, si en quedés, abans de concloure l'any 20.....

Quarta. En cas de rescissió del present contracte de societat, l'aportació econòmica del Sr/a. s'haurà de liquidar d'acord amb el que estableixen els estatuts socials de..... i la Llei de cooperatives de Catalunya.

Cinquena. Totes les condicions de las relacions socials i de treball que es creen per la vinculació societària del Sr/a. a, SCCL, se subjectaran a les normes establertes amb caràcter general per a tots els socis/sòcies de la cooperativa, recollides als estatuts socials, normatives i altres acords vàlidament adoptats, amb especial menció, en aquest acte, dels aspectes interns relacionats amb el règim laboral, el règim disciplinari i el règim econòmic i l'adscripció al règim de Seguretat Social

En reconeixement i conformitat amb tot el que s'ha expressat, signen el present document per duplicat i a un sol efecte, en el lloc i data indicats més amunt.

Cooperativa

.....

Sr/a.

.....

figurarà la forma de desemborsar el capital. Adjuntem un model de contracte de societat .

Aportacions no dineràries a capital

Les aportacions al capital es poden realitzar mitjançant aportacions no dineràries, en béns o drets patrimonials susceptibles de valoració econòmica (Art. 55 de la Llei 18/2002).

En cas que es duguin a terme aquestes aportacions no dineràries, el Consell Rector n'ha de fixar la vàlua, sota la seva responsabilitat. Per fer aquesta valoració, el Consell Rector demanarà un informe a experts independents, en el qual s'han de descriure aquestes aportacions, amb les dades enregistrades, si escau, i la corresponent valoració econòmica. Els informes seran documents que s'han d'adjuntar a l'escriptura de constitució de la societat com a elements justificatius de la realització de les aportacions.

No hem d'oblidar que els membres del Consell Rector han de respondre solidàriament, davant la societat cooperativa i davant terceres persones, tant de la realitat de les aportacions no dineràries, com de la seva valoració econòmica. Aquesta responsabilitat prescriu al cap de cinc anys des que es va realitzar l'aportació.

Per comptabilitzar les aportacions en espècie es proposen els assentaments següents:

El bé immobilitzat que s'aporta correspondrà a algun dels comptes en el qual es reflecteix l'immobilitzat de l'empresa. Pot ser immobilitzat immaterial, immobilitzat material, o fins i tot immobilitzat financer. Habitualment es tracta d'un immobilitzat material (edifici, maquinària, element de transport, mobiliari, equip informàtic, etc.). Les aportacions no dineràries no es poden desglossar en parts més petites, com els diners. Per aquest motiu, habitualment no es fan aportacions parcials a curt i a llarg termini. Quan un nou soci fa una aportació no dinerària, l'assentament utilitzaria el compte 100 o 150 en funció de

si l'aportació és reemborsable en cas de baixa o no:

- ✓ Sòcia ZZZ per aportacions no dineràries pendents (cte. 104)

A

- 1000 Capital social cooperatiu: aportacions obligatòries (cte. 10000....1).
- 1500 Capital social cooperatiu a llarg termini considerat passiu financer: aportacions obligatòries (cte. 150.....1).

En el moment de rebre l'aportació no dinerària:

- ✓ Immobilitzat (cte. del grup 2...)

A

- Sòcia ZZZ per aportacions no dineràries pendents (cte. 1041)

Encara que hi hagi el risc d'aquest assentament, en el qual es reflecteix l'aportació no dinerària, no sigui del tot correcta (en no tractar-se d'un desemborsament pròpiament dit), es considera que facilita el seguiment de la forma en què les persones fan la seva aportació al capital.

Com s'ha esmentat anteriorment, els membres del Consell Rector són responsables de la valoració de les aportacions no dineràries; per això de vegades s'estableixen les seves salvaguardes, per evitar que algun soci impugni la valoració, i això s'aconsegueix sotmetent aquesta valoració a l'aprovació de l'assemblea general.

Si s'hagués comptabilitzat l'element immobilitzat en el moment que s'aporta i, posteriorment, l'assemblea revisés a la baixa aquesta valoració, es proposen els assentaments següents:

- ✓ Rectificació de valoracions (cte. 55)

A

- Immobilitzat (cte. del grup 2...)

Immediatament se saldarà el compte "Rectificació de valoracions", o bé amb un compte de tresoreria quan es faci en metàl·lic el desemborsament pendent, o bé amb el compte "Soci per desemborsaments pendents a C/T i L/T" o "Sòcia ZZZ per aportacions no dineràries (cte. 19X...1)".

Si hi ha la possibilitat que es donin aquestes situacions és convenient que la incorporació dels socis, fins i tot dels fundadors, es reculli en un contracte de societat, tal com s'ha esmentat anteriorment. En aquest contracte es recolliran els diferents supòsits, amb els quals es poden trobar el socis/sòcies que s'incorporen a la societat, i les diferents possibilitats a les quals es pot optar per resoldre la situació que es produeixi.

Aportacions voluntàries

La Llei de cooperatives recull la possibilitat de fer aportacions voluntàries al capital social.

Aquestes aportacions han de ser desemborsades en el termini i les condicions que estableixi l'acord d'admissió. En el moment de la constitució de la societat es pot donar el cas que alguna persona hagi de desemborsar, o fins i tot vulgui, fer-ho, quantitats superiors a les exigides en concepte d'aportacions obligatòries. Per exemple, aquest fet és habitual quan algun soci té la possibilitat de capitalitzar l'atur; ja que habitualment l'import de la capitalització no coincideix exactament amb l'import de l'aportació obligatòria. Quan la capitalització és inferior a l'aportació obligatòria, el soci fundador n'haurà de desemborsar la diferència. No obstant això, quan les possibilitats de capitalització són superiors a l'aportació obligatòria, el soci pot optar entre capitalitzar exclusivament l'aportació obligatòria o capitalitzar la totalitat de l'atur. En aquest últim cas, si realitza aquesta aportació que supera l'aportació obligatòria, en concepte d'aportacions voluntàries, haurà generat un capital que li permetrà

afrontar les necessitats d'aportacions obligatòries que es puguin donar en el futur i, fins i tot, recuperar-lo en el moment que produeixi la seva baixa a la cooperativa, sigui per jubilació, sigui per baixa voluntària justificada.

Com en el cas de les aportacions obligatòries, la comptabilització de les aportacions al capital social variarà en funció de si són aportacions amb dret a reemborsament en cas de baixa o si el reemborsament pot ser rebutjat.

En el cas d'aportacions el reemborsament de les quals puguin ser rebutjat incondicionalment pel Consell Rector, la comptabilització per a socis serà la següent:

- ✓ Socis per desemborsaments exigits a C/T (cte. 558...)
- ✓ Socis per desemborsaments exigits a L/T (cte. 19...)

A

- Capital subscrit cooperatiu: aportacions obligatòries (cte.1000...)
- Capital subscrit cooperatiu: aportacions voluntàries (cte.1001...)

En el cas d'aportacions el reemborsament de les quals no pugui ser rebutjat pel Consell Rector, la comptabilització per a socis serà la següent:

- ✓ Socis per desemborsaments exigits a C/T (cte. 558...)
- ✓ Socis per desemborsaments exigits a LL/T (cte. 19...)

A

- Capital subscrit cooperatiu a llarg termini considerat passiu financer: aportacions obligatòries (1500...)
- Capital subscrit cooperatiu a llarg termini considerat passiu financer: aportacions voluntàries (1501...)

Model de títol nominatiu

Habitualment n'hi ha prou portant el llibre de registre de socis i d'aportacions al capital en ordre. No obstant això, de vegades pot ser interessant elaborar un document més formal que acrediti els títols nominatius de cada soci/sòcia.

És un element simbòlic, especialment a l'inici de la cooperativa, quan se li vol donar un caràcter formal al procés.

No obstant això, no és gaire freqüent en cooperatives de petita dimensió.

Sí que es considera important que les cooperatives, periòdicament, elaborin un certificat del Consell Rector en què indiquin al soci l'import de totes les seves aportacions i fons de reserva voluntaris repartibles. Això és bo de fer-ho amb caràcter anual, una vegada s'hagi procedit a la distribució dels resultats de l'exercici, perquè habitualment és quan s'hauran produït les variacions de les aportacions derivades de la capitalització de resultats.

Tanmateix, per a aquelles empreses que consideren oportú expedir títols nominatius, a continuació presentem un model, més amb voluntat de document de referència que de document tancat.

MODEL DE TÍTOL NOMINATIU

Títol nominatiu núm.

....., soci núm.de SCCL,
constituïda el dia..... de....., inscrita en el Registre de Cooperatives de.....
amb el nombre....., és titular del present document el valor nominatiu del qual és de
..... euros. Aquest import constitueix una aportació de caràcter al capital social de l'entitat
emissora i ha estat desemborsat.

..... de.....de 20....
(lloc) (data)

Presidenta

Secretari

Quota d'ingrés

La quota d'ingrés és un concepte d'aportació de fons propis, que ha d'estar previst als estatuts i que s'integra dins del fons de reserva obligatori. Per tant, no és recuperable per a la persona que ho aporta. Habitualment s'estableix per als socis que s'incorporen un cop constituïda la societat, en concepte d'aportació a fons perdut per entrar en una empresa amb un nivell de risc i d'incertesa inferior a aquell que van assumir les persones que van iniciar el projecte. No obstant això, pot establir-se en el moment de la constitució i la llei permet finançar-lo amb la capitalització de l'atur.

Es proposen els assentaments següents, suposant que s'incorpora una persona que realitza aportacions obligatòries, voluntàries i quota d'ingrés:

- ✓ Socis per desemborsaments exigits a C/T (cte. 558...)
- ✓ Socis per desemborsaments exigits a L/T (cte. 190...)

A

- Capital social cooperatiu: aportacions obligatòries (cte. 1000...)
- Capital social cooperatiu: aportacions voluntàries (cte. 1001...)
- Fons de reserva obligatori (cte. 112...)

Tenint en compte que la quota d'ingrés no és recuperable per a les persones que la van aportar, no cal individualitzar comptablement qui realitza aquesta aportació; no obstant això, pot ser interessant, a l'efecte del coneixement intern de la societat cooperativa, saber quina part del fons de reserva obligatori procedeix d'aportacions dels socis en el moment d'incorporar-se a la cooperativa i quina part procedeix d'altres fonts, com ara l'aplicació d'excedents. En aquest cas, s'establirien dintre dels

comptes 112... del subgrup 11, diversos comptes separant els diferents conceptes de fons de reserva obligatori (per aplicació d'excedents, per quota d'ingrés, per deduccions, etc.).

Quan el soci nou ha fet l'aportació de quota d'ingrés, és convenient que quedi reflectit en algun document, com per exemple el contracte de societat, perquè és una informació necessària a l'hora de calcular els increments potencials en el moment de la baixa.

Elaboració del pla comptable de l'empresa

4

Pla de comptes general

El Pla general comptable és una norma que persegueix diferents objectius relacionats amb la informació comptable en l'àmbit de les relacions empresarials, especialment que els comptes anuals de les empreses i grups d'empreses siguin formulats d'acord amb els principis comptables i es puguin comparar entre ells.

Encara que és una norma de compliment obligat per a totes les empreses, en la seva elaboració s'han tingut en compte les seves característiques pròpies i s'ha intentat que la informació econòmica sigui de la màxima utilitat per a l'òrgan de decisió de cada empresa per als diversos agents econòmics, amb els quals l'empresa es relaciona en diferents àmbits territorials, buscant que els estats financers de les empreses de qualsevol país s'elaborin sota criteris similars que permetin una fàcil interpretació. Per això, es posa l'accent en la pròpia norma i en el fet que les empreses poden adaptar

alguns apartats d'aquesta norma a les seves circumstàncies particulars: per exemple, el quadre de comptes, sobretot quant a la denominació, numeració i fins i tot moviments dels diferents comptes que són d'aplicació facultativa per part de les empreses. No obstant això, s'aconsella que, en cas de fer ús d'aquesta facultat, s'utilitzin denominacions similars amb la finalitat de facilitar l'elaboració dels comptes anuals, ja que l'estructura i les normes que desenvolupen el seu contingut i la seva presentació són obligatòries.

En conseqüència, cada cooperativa, segons el producte/servei que desenvolupi, adapta el Pla comptable a les seves necessitats de control de gestió, especialment pel que fa als comptes del grup 7 (Vendes i Ingressos) i del grup 6 (Compres i Despeses).

D'aquesta manera, es complirà l'objectiu d'aconseguir que la comptabilitat sigui una eina de gestió que serveixi a aquells que dirigeixen l'empresa per realitzar un control

de gestió mensual adequat i, a més a més, sigui un bon instrument de comunicació amb els socis. En definitiva, es tracta de donar a la comptabilitat una funció de més contingut que utilitzar-la merament per liquidar les obligacions fiscals de l'empresa i les obligacions de registre públic dels comptes anuals.

El Pla de Comptes d'una cooperativa s'elaborarà considerant els mateixos criteris que en qualsevol societat mercantil, amb les particularitats indicades a l'Ordre EHA 3360/2010 i al Pla general comptable de 2007 mitjançant la qual s'aproven les normes comptables cooperatives, i que es refereixen al **patrimoni net**: Constitueix la part residual dels actius, un cop deduïts tots els passius. Inclou el capital social, les reserves i el resultat positiu o negatiu de la cooperativa, entre d'altres.

Norma segona. Capital social.

- **Capital social:** Està constituït per les aportacions, obligatòries i voluntàries, efectuades amb aquesta finalitat, tant de caràcter dinerari com no dinerari, sigui en el moment de la seva constitució o en qualsevol altre de posterior, bé per la incorporació de nous socis o bé com a conseqüència de posteriors acords d'augment de capital o aportacions voluntàries, i es correspon amb el capital subscrit d'acord amb la llei. Es qualificarà com a patrimoni net, en particular, com a fons propis, com a un instrument financer compost, o com a passiu, en funció de les característiques de les aportacions dels socis o partíceps.
- **Fons propis:** Aportacions al capital social el reeemborsament de les quals en cas de baixa pugui ser rebutjat incondicionalment pel Consell Rector o l'Assemblea General, sempre que no obliguin la societat cooperativa a pagar una remuneració obligatòria al soci o partícep i el retorn sigui discrecional.
- **Instruments financers compostos:** Aportacions al capital social que inclouen, com a mínim, un component de patrimoni net i un de passiu financer, com per exemple les aportacions dels socis amb dret a reemborsament en cas de baixa i les que tenen associada una remuneració o retorn obligatori.
- **Passius financers:** Aportacions al capital social que no es puguin considerar ni fons propis ni instruments financers compostos.

En cadascuna de les anteriors qualificacions es farà una valoració de les aportacions d'acord amb el que determina l'Ordre EHA/3360/2010.

Norma tercera. Altres aportacions dels socis no reintegrables.

- **Aportacions o quotes no reintegrables:** Es qualificaran com a fons propis quan no constitueixin la contraprestació o retribució dels béns o serveis presats per la cooperativa als seus socis, distingint entre quotes d'ingrés, aportacions o quotes que s'exigeixin amb la finalitat de compensar totalment o parcial pèrdues de la societat cooperativa, o aportacions o quotes destinades directament a incrementar els fons de reserva de la cooperativa.

Norma quarta. Fons de reserva específics de les societats cooperatives.

- **Fons de reserva obligatori:** Constitueix un fons que es destina a la consolidació, desenvolupament i garantia de la societat cooperativa, per la qual cosa s'identifica amb una partida dels fons propis, qualificant-se com a una reserva legal. Si és parcialment repartible tindrà la qualificació de passiu financer en la part que correspongui.

- **Fons de reemborsament o actualització:** És una partida generada per la societat cooperativa destinada a incrementar el valor de les aportacions que es restitueixin en el futur, d'acord amb el que determini la llei. Tindrà la consideració de fons propis sempre que no sigui exigible, en cas contrari serà un passiu financer.
- **Fons de reserva voluntari:** Es tracta d'un fons que es destina a la consolidació, desenvolupament i garantia de la societat cooperativa, per la qual cosa s'identifica amb una partida dels fons propis, qualificant-se com una reserva voluntària. No obstant això, si és parcialment repartible, tindrà la qualificació de passiu financer en la part que correspongui.

Norma cinquena. Fons subordinats amb venciment en la liquidació de la cooperativa.

- **Fons de participacions:** Són participacions emeses per les cooperatives subscrietes per tercers o socis, destinades al seu finançament, el venciment de les quals no tindrà lloc fins a l'aprovació de la liquidació de la cooperativa. Poden ser reemborsades discrecionalment per les cooperatives, i a efectes de prelació de crèdits, es situen al darrere de tots els creditors comuns. Es consideren fons propis de la cooperativa si només hi ha obligació de reemborsament en cas de liquidació de la cooperativa, i si a més no porten associat el pagament d'una remuneració obligatòria per part de la cooperativa. Si no és així, seran qualificats com a passiu financer.
- **Altres fons subordinats:** Són fons de finançament obtinguts per les cooperatives, el venciment dels quals no tindrà lloc fins a l'aprovació de la liquidació de la cooperativa. A efectes de prelació de crèdits, es situen al darrere de tots els creditors comuns, i

tenen un tractament similar als fons de participacions anteriors.

Norma sisena. Fons d'educació i promoció cooperatives i altres contribucions obligatòries similars.

- **Fons d'educació i promoció cooperatives:** Són imports que obligatòriament han de constituir-se a les cooperatives amb la finalitat que s'apliquin a determinades activitats que beneficien a socis, treballadors i, si s'escau, a la comunitat en general. La seva dotació és una despesa per a la cooperativa.

Norma Setena. Resultat.

- **Resultat:** Es determinarà d'acord amb els principis i normes de valoració continguts en el Pla general de comptabilitat o en el PGC-PIMES, i els criteris de l'Ordre EHA/3360/2010.

Norma vuitena. Adquisicions de béns als socis.

- **Adquisicions de béns als socis:** La seva valoració serà pel preu d'adquisició, és a dir, per l'import pagat o pendent de pagament correspondent a la transacció efectuada, amb algunes puntualitzacions que es fan a l'Ordre EHA/3360/2010.

Norma novena. Adquisicions de serveis de treball als socis i als treballadors.

- **Adquisicions de serveis de treball als socis i als treballadors:** Com en el cas anterior, la seva valoració serà pel preu d'adquisició, aplicant-se els mateixos criteris.

Norma desena. Ingressos conseqüència d'operacions amb els socis.

- **Ingressos conseqüència d'operacions amb els socis:** Les aportacions que constitueixen la contraprestació efectuada pels socis a canvi del lliurament de béns o prestació de serveis cooperativitzats, presents o futurs, s'entenen realitzats en termes de compensació de costos.

Norma onzena. Distribució de resultats.

- **Aplicació del benefici:** D'acord amb la llei, es farà la quantificació del possible repartiment al fons de reserva obligatori i fons d'educació i promoció cooperatives, destinant-se la resta a retorn cooperatiu i remuneració discrecional dels socis, fons de reserva voluntaris, fons de reserva obligatoris, capital social i altres partides.
- **Fons de reconversió de resultats:** Distribució aplicable a aquelles cooperatives d'un grup de cooperatives que ho contemplin als seus estatuts socials.
- **Aplicació de les pèrdues:** El saldo negatiu del compte de Pèrdues i Guanys s'aplicarà durant l'exercici següent dins "Resultats negatius d'exercicis anteriors".

Norma dotzena. Despesa per impost sobre beneficis.

- **Despesa per impost sobre beneficis:** Inclourà la part corresponent a l'impost corrent i la part corresponent a l'impost diferit.

Norma tretzena. Comptes Anuals.

- **Comptes anuals:** Seguiran els models i normes que estableixen el Pla General de Comptabilitat o el PGC-PYMES, i els criteris de l'Ordre EHA/3360/2010. Inclouran els apartats següents: separació de les partides del compte de pèrdues i guanys, informació separada per seccions, fons d'educació i promoció cooperatives, operacions amb socis, aplicació de resultats, fons propis i, en els casos que correspongui, les quotes íntegres negatives pendents de compensar fiscalment.

Factures emeses i factures rebudes

Les cooperatives emetran i rebran factures d'acord amb les operacions que realitzin.

Les factures són els documents en què es reflecteixen les compravendes realitzades. Aquestes han de reunir uns requisits mínims regulats al Reial decret 1496/2003, de 28 de novembre.

Tota factura i les seves còpies haurien de contenir, com a mínim, les dades següents:

Nombre i, si escau, sèrie:

- Numeració correlativa.
- Pot haver-hi diverses sèries, entre altres casos, quan hi ha diversos establiments.

La data de l'expedició.

Identificació de l'expedidor i del destinatari:

- Nom i cognoms o raó social.
- Número o Codi d'Identificació Fiscal.
- Domicili.

Descripció de les operacions, incloent-hi les dades necessàries per determinar la base imposable, el preu unitari d'aquestes operacions, així com els descomptes o les rebaixes efectuades.

Tipus impositiu aplicat.

Quota repercutida consignada per separat, excepte autorització per incloure-la al preu («IVA inclòs»).

Data en la qual s'ha efectuat l'operació que es documenta.

Quan l'operació no estigui subjecta, o estigui exempta, s'haurà de fer esment a les disposicions en les quals se sustenta aquesta circumstància. Igualment s'haurà de fer quan el subjecte passiu d'aquesta sigui el seu destinatari.

En determinats supòsits es permet no incloure a la factura les dades del destinatari. Per això hauran de concórrer als requisits següents:

Que es tracti d'operacions relatives a:

- Les de menys de 100 euros, IVA no inclòs.
- Les autoritzades pel Departament de Gestió Tributària de l'Agència Estatal de l'Administració Tributària.
- Que el destinatari no tingui la condició d'empresari o professional o, en cas de tenir-la, no pugui deduir les quotes suportades en aquestes operacions.

Perquè una **factura** sigui considerada «**completa**» haurà de contenir totes les dades i complir els requisits indicats. Això és molt important perquè si falta algun dels requisits impedirà, a qui suporta l'IVA, la deducció de les quotes d'IVA que s'han repercutit en aquesta factura.

Documents substitutius

La reglamentació de l'impost autoritza la substitució de les factures per talonaris de vals numerats o tiquets expedits per màquines registradores quan l'import no excedeixi els 3.000 euros, IVA inclòs, en les operacions següents (art. 4 RD 1.496/03):

Vendes al detall, fins i tot les realitzades per fabricants o elaboradores dels productes lliurats.

- Vendes o serveis en ambulància.
- Vendes o serveis a domicili.
- Transports de persones i dels seus equipatges.
- Serveis d'hostaleria i restauració prestats per restaurants, bars, cafeteries, orxateries, xocolateries i establiments similars, així com el consum de begudes o menjars per consumir al moment.
- Serveis prestats per a sales de ball i discoteques.
- Serveis telefònics prestats mitjançant cabines telefòniques d'ús públic o targetes que no identifiquin al seu portador.
- Serveis de perruqueries i instituts de bellesa.
- Utilització d'instal·lacions esportives.
- Revelat de fotografies i estudis fotogràfics.
- Serveis d'aparcament i estacionament de vehicles.
- Serveis de lloguer de pel·lícules.
- Utilització d'autopistes de peatge.

Les autoritzades pel Departament de Gestió Tributària de l'Agència Estatal d'Administració Tributària.

No obstant això, si el destinatari de l'operació és un subjecte passiu que pot deduir l'IVA, hi ha l'obligació d'expedir la factura i de lliurar-la-hi

Obligació d'arxiu i custòdia de les factures

Segons el que s'estableix a la Llei general tributària, el termini de prescripció d'un deute tributari liquidat o autoliquidat finalitza quan transcorren 4 anys des del moment en què s'havia de pagar l'impost. Per tant, les factures s'han de guardar durant cinc anys, perquè si hi ha una inspecció de l'impost sobre societats, fins que finalitzi el mes de juliol de l'any en curs (en les societats l'exercici fiscal del qual correspon a l'any natural) ens poden revisar els quatre exercicis anteriors complets, de manera que durant aquest període de temps poden presentar-se a una inspecció fiscal.

D'altra banda, i només a efectes de control intern de les empreses, les factures corresponents als béns d'immobilitzat s'han de guardar durant tots els anys que el bé està a l'empresa, encara que estigui amortitzat. D'aquesta manera estarem a recer d'una inspecció que els pugui considerar béns incorporats sense factura, amb el cost fiscal corresponent, en considerar que aquest bé procedeix d'una renda ocultada. També estarem en condicions de considerar aquest bé quan es produeixi alguna llei de revalorització d'actius que ho permeti.

Règim especial d'agricultura

A les cooperatives agràries és freqüent que l'agricultor estigui, a efectes d'IVA, al règim especial d'agricultura. En aquest cas, l'agricultor no ha de fer factures, sinó que el comprador dels seus productes, la cooperativa, li emetrà un rebut compensatori.

Per a la cooperativa, això representa un problema perquè no se li pot deduir l'IVA suportat al rebut fins que no l'hagi pagat. No es pot oblidar que les característiques del sector agrari fan que, un cop s'emet el primer rebut, no existeixi la informació suficient del mercat sobre el preu de venda definitiu. Habitualment s'estableix un preu inicial que pot ser un 80 % sobre el preu de la temporada anterior. Sobre aquest preu es van efectuant pagaments al soci agricultor, el primer de tots el corresponent a l'IVA i, quan es coneix el preu de venda definitiu se'n fa la correcció corresponent, tal com s'explica al capítol següent relacionat amb les operacions amb socis.

Operacions amb socis

5

A la cooperativa es produeixen diverses operacions amb els socis; a les cooperatives de treball associat, els socis treballadors participen en l'activitat cooperativitzada a través de la prestació del seu treball. A la resta de cooperatives, els socis participen, ja sigui adquirint béns de la cooperativa, ja sigui venent béns a la cooperativa. En aquestes cooperatives que no són de treball associat ens podem trobar amb persones que participen en l'activitat cooperativitzada i presten el seu treball, a través de la figura del soci de treball (en cooperatives agràries, de serveis, de consum...).

Les operacions de la cooperativa amb els seus socis es valoraran seguint els criteris establerts a l'article 15 de la Llei 20/90 de règim fiscal de les cooperatives, però independentment d'això, aquestes operacions han de comptabilitzar-se.

Ens trobem amb tres situacions que cal destacar des del punt de vista comptable:

- La cooperativa adquireix serveis de treball als socis
- La cooperativa adquireix béns o serveis dels socis.
- La cooperativa entrega béns o serveis als socis.

Comptabilització dels serveis de treball dels socis

El registre comptable de la remuneració als socis treballadors (denominats socis de treball a les cooperatives que no són de treball associat) segueix els criteris següents:

- S'ha de comptabilitzar el cost quan es produeix la prestació del servei; és a dir, que es comptabilitza el cost del personal soci segons el principi de meritació.
- Es considera la comptabilització en el compte 647. Retribució als socis treballadors, el funcionament del qual s'explicarà posteriorment, tot i que és idèntic al del compte Sous i Salariis.

- Al compte de pèrdues i guanys, apartat 6, “Despeses de personal”, es reflecteix aquest concepte.

A) OPERACIONS CONTINUADES

1. Import net de la xifra de negocis

- Vendes
- Prestacions de serveis

2. Variació d'existències de productes acabats i en curs de fabricació **

3. Treballs efectuats per la cooperativa per al seu actiu

4. Aprovisionaments *

- Consum de mercaderies
- Consum de matèries primeres i altres matèries consumibles
- Consums d'existències de socis
- Treballs efectuats per altres empreses
- Deteriorament de mercaderies, matèries primeres i altres aprovisionaments

5. Altres ingressos d'explotació

- Ingressos accessoris i altres de gestió corrent
- Subvencions d'explotació incorporades al resultat de l'exercici
- Ingressos per operacions amb socis

6. Despeses de personal *

- Sous, salaris i assimilats
- Serveis de treballs de socis
- Càrregues socials
- Provisions

A continuació s'exposa un assentament de comptabilització de bestretes laborals:

- ✓ Retribució als socis treballadors (cte. 647...)
- ✓ Seguretat Social a càrrec de l'empresa (cte. 642...)

A

- Bestretes laborals pendents de pagament (cte. 4651....)

→ Hisenda Pública creditora per retencions (cte. 4751...)

→ Organismes de la Seguretat Social creditors (cte. 476....)

Comptabilització de les adquisicions a socis

El registre comptable de les adquisicions als socis (entrega de productes en cooperatives agràries, prestació de serveis de transport, etc.) segueix els criteris següents:

- S'utilitzen els comptes següents:
 - Compres efectuades als socis (cte. 605)
 - Proveïdors socis cooperatius (cte. 4007)
 - Socis deutors: Crèdits per a operacions efectuades amb socis (cte. 447)
 - S'ha de comptabilitzar pel valor de la transacció
 - Quan el preu definitiu es fixa en el futur, quan es produeix l'entrega es dona un valor provisional, i es cor regeix a l'alça o a la baixa quan se'n coneix el valor definitiu.
 - Si s'ha de tancar l'exercici abans de conèixer el valor definitiu, s'utilitzarà l'última informació que tinguem.
 - Quan el valor estimat de l'operació és inferior al valor provisional pel qual es comptabilitza, es genera un deute del soci amb la cooperativa (comptabilitzat en socis deutors: crèdits per a operacions efectuades amb socis).
 - Quan es produeix l'entrega se li dona un valor provisional.
- ✓ Compres efectuades a socis (cte. 605)

A

→ Proveïdors socis cooperatius (cte. 4007)

En el moment en què es coneix un valor definitiu, si aquest és inferior al valor provisional, i en el seu moment el soci va cobrar aquest valor provisional, neix un deute del soci amb la cooperativa.

- ✓ Socis deutors: Crèdits per a operacions efectuades amb socis (cte. 447)

A

→ Compres efectuades a socis (cte. 605)

- Quan el valor estimat de l'operació és superior al valor provisional pel qual es comptabilitza, es genera un deute de la cooperativa amb el soci (comptabilitzat en socis cooperatius proveïdors).
Quan es produeix l'entrega i se li dona el valor provisional.
- ✓ Compres efectuades a socis (cte. 605)

A

→ Proveïdors socis cooperatius (cte. 4007)

En el moment en què es coneix un valor estimat/definitiu, si aquest és superior al valor pel qual es comptabilitza i en el seu moment es va pagar al soci el dit valor provisional, neix un deute de la cooperativa amb el soci.

- ✓ Compres efectuades a socis (cte. 605)

A

→ Proveïdors socis cooperatius (cte. 4007)

Es recomana que el pagament d'aquest deute es realitzi quan el preu sigui definitiu, perquè, si hi hagués noves oscil·lacions de preu, l'assentament que caldria realitzar seria:

- ✓ Proveïdors socis cooperatius (cte. 4007)

A

→ Compres efectuades a socis (cte. 605)

D'aquesta manera, el deute amb proveïdors seria capaç d'absorbir la disminució del preu.

En el compte de pèrdues i guanys es reflecteix aquest concepte a l'apartat "Adquisicions als socis".

Els comptes específics relatius a existències, devolucions, descomptes i ràpels, el Pla comptable planteja que s'anomenin de manera que s'entengui que es refereixen als socis, per exemple:

- ✓ Variació d'existències adquirides a socis (cte. 617)
- ✓ Mercaderies adquirides a socis (cte. 307)
- ✓ Matèries primeres adquirides a socis (cte. 317)
- ✓ Devolucions de compres adquirides a socis (cte. 608)
- ✓ Ràpels per compres a socis (cte. 609)
- ✓ Descomptes per pagament immediat sobre compres a socis (cte. 6063)

Comptabilització de les adquisicions dels socis

El registre comptable de les adquisicions dels socis (entrega de productes/serveis a socis de cooperatives de consum, encara que també es pot donar en cooperatives agràries, de serveis, etc.) segueix els criteris següents:

- Si l'entrega de béns o serveis forma part de l'activitat ordinària de la cooperativa, per exemple: a les cooperatives de consumidors i usuaris, s'utilitza el compte de "Vendes", del grup 70, amb el desglossament que procedeixi.
- Si es tracta d'un tipus de cooperativa per la qual aquesta activitat no és l'ordinària, s'utilitzarà el compte "Altres ingressos de gestió del grup 75"; en concret el compte 756 denominat "Ingressos per operacions amb socis".
- Als comptes anuals es recollirà a l'apartat "Altres ingressos d'explotació".

Quan es produeix l'adquisició per part del soci:

- ✓ Deutors diversos (cte. 44)

A

→ Ingressos per operacions amb socis (cte. 756)

Les cooperatives d'habitatge

Les cooperatives d'habitatge són aquelles en què els socis s'agrupen per aconseguir un accés a l'habitatge en millors condicions que si ho fessin individualment.

Ens trobem amb cooperatives d'habitatge que neixen per construir en comú els habitatges i posteriorment adjudicar-lo a un soci/sòcia. Aquest és el cas més habitual que s'ha conegut a Catalunya en els últims anys. També existeix la possibilitat de construir habitatges i assignar-los als socis perquè en puguin gaudir sense que la cooperativa perdi la propietat de l'habitatge.

En el primer cas, quan l'habitatge s'adjudica al soci es generen, a més dels assentaments propis de la compra-venda, una sèrie d'assentaments exclusius derivats del que estableix la Llei de cooperatives 18/2002, a l'article 108.

L'article 108 estableix que la cooperativa ha de generar almenys uns excedents determinats i assigna com s'han de distribuir.

Distingeix entre la construcció d'habitatges, locals o edificacions complementàries, la rehabilitació d'habitatge i la venda de solars.

Al preu de cost de les activitats esmentades s'hi afegeix un 2%, quan es construeix, un 1% quan es rehabilita i un 0,25% quan es venen solars urbanitzats. Aquests percentatges es distribueixen en un 75% per formar i

ampliar el fons de reserva obligatori i un 25% per al fons d'educació i promoció cooperatives.

Els assentaments no són diferents del que s'ha explicat als apartats corresponents a aquests fons, però el que sí que crida l'atenció és la filosofia que reflecteix, les possibilitats que estableix la llei per desenvolupar activitats amb el fons de reserva obligatori.

El fons de reserva obligatori, que té una funció similar a la d'un fons d'inversió, s'ha d'utilitzar, principalment, per a alguna o algunes de les finalitats següents:

- A) Sufragar les despeses que pugui originar la creació de sòl urbà, tant si el crea la mateixa cooperativa com si es fa amb la col·laboració d'altres cooperatives, de corporacions locals, de l'Institut Català del Sòl o de les societats mixtes que es creessin amb aquesta finalitat.
- B) Crear reserva de sòl per a futures promocions o per al desenvolupament per fases d'una promoció.
- C) Cobrir les necessitats d'autofinançament que es produeixin entre les aportacions dels socis i l'obtenció dels préstecs hipotecaris.
- D) Finançar les promocions que s'adjudiquin a la cooperativa en règim d'ús.

Quant al FEPC, no s'estableix cap particularitat.

Si a més dels percentatges esmentats la cooperativa generés més excedents, aquests s'aplicarien en els termes establerts a l'article 66 de la llei.

L'article 107 de la llei obre un ventall de possibilitats que, combinades amb la figura del soci col·laborador, permet un desenvolupament de les cooperatives en què s'adjudica la plena propietat als socis, així com aquelles en què la cooperativa manté la propietat i ce-

deix l'ús als socis. A més a més, obre les portes a la intercooperació quan diu que les cooperatives poden regular la possibilitat que el dret d'ús de l'habitatge o el local se cedeixi a socis d'altres cooperatives d'habitatge que tinguin establerta aquesta modalitat o que es permuti amb ells.

El fons d'educació i promoció cooperatives

6

És un dels comptes específics de l'empresa cooperativa i, per tant, no el trobarem en altres formes jurídiques.

Concepte

El fons d'educació i promoció cooperatives és un fons que es destina, per decisió de l'assemblea, a alguna de les finalitats següents:

- Formació dels socis i de les persones que treballin a l'empresa.
- Promoció de les relacions intercooperatives i difusió del cooperativisme.
- Atenció a objectius d'incidència social (educatiu, cultural, esportiu, sanitari...) i de lluita contra l'exclusió social.
- El pagament de les quotes de la Federació a què es pertany.

Aquest fons es nodreix de diferents circumstàncies; la

més freqüent i la més important des del punt de vista econòmic, és la d'aplicació d'excedents.

No obstant això, també es nodreix de les sancions econòmiques que s'imposin al soci, les quals són una excepció a la vida de la societat cooperativa. Així mateix, el FEPC augmenta amb les subvencions directes que rep la cooperativa per desenvolupar alguna activitat amb diners del fons, així com per les donacions o qualsevol tipus d'ajuda rebuda per al compliment dels fins del fons.

Finalment, cal indicar que el fons també creix com a conseqüència dels ingressos financers que es deriven d'invertir el FEPC en comptes d'estalvi o deute públic. La cooperativa ha de gastar o invertir el fons en alguna de les finalitats anteriors o en l'exercici següent al de la seva dotació. Si això no es duu a terme abans de finalitzar l'exercici ha d'invertir-se financerament (tal com estableix l'article. 19.3 de la Llei 20/90 sobre règim fiscal)

fins que s'apliqui, per decisió de l'assemblea, a alguna de les possibles finalitats.

Cal esmentar que el fons s'ha de dotar, seguint els criteris establerts pel Pla comptable de les cooperatives, en el moment de conformar els comptes anuals; la dotació té lloc el 31 de desembre gràcies a l'exercici que produeixen els excedents, seguint els criteris establerts en la Llei de cooperatives. Per tant, a tall d'exemple, si l'any 2006 la cooperativa genera un excedent que dona lloc a dotar el FEPC el dia 31 de desembre de l'any 2006, té tot el 2007 per gastar el que ha dotat. En el supòsit que, per la circumstància que sigui, no ho faci (no té temps, o l'assemblea no té clar en què gastar-ho), abans del 31 de desembre haurà d'invertir-ho en comptes d'estalvi. Això vol dir que durant el 2007 no se li exigeix cap rendibilitat als diners del fons, però si no es gasten, aquesta rendibilitat financera s'exigeix, com a mínim, a partir de 1 de gener del 2008, fins que l'assemblea decideixi en què ho gasta dintre de les possibilitats indicades anteriorment.

Comptabilitat del FEPC

En la Norma sisena del Pla comptable de les empreses cooperatives es recullen els aspectes relatius al FEPC. Es proposa la seva comptabilització en el **compte 148** que es denominarà **fons d'educació i promoció cooperatives a llarg termini, i en el compte 529 per al fons d'educació i promoció cooperatives a curt termini**.

El fons neix quan es dota i la comptabilització es realitza tal com s'exposa a continuació:

- ✓ Dotació al fons d'educació i promoció cooperatives (cte. 657)

A

→ Fons d'educació i promoció cooperatives (cte. 148...)

Aquest és l'assentament que cal realitzar sempre que es faci una dotació al FEPC. No cal obrir diferents comptes de dotació del FEPC, segons la procedència d'aquesta dotació (excedents, sancions, subvencions, donacions...). No obstant això, es podria optar per obrir-les sempre que es mantinguin els tres primers dígits, a fi de poder indicar adequadament el seu import en el compte de Pèrdues i Guanys.

Ingressos del FEPC.

Al segon capítol s'indica el funcionament d'aquest fons i s'estableix que quan es produeixin ingressos que corresponguin al FEPC han d'utilitzar-se comptes del subgrup 75, "Altres ingressos de gestió i específics de les cooperatives". Es crea el compte 757, "Ingressos imputables al fons d'educació i promoció cooperatives".

Dintre d'aquest compte proposem les següents:

- Cte. 7570 Sancions imposades a socis, imputables al fons d'educació i promoció cooperatives.
- Cte. 7571 Subvencions imputables al fons d'educació i promoció cooperatives.
- Cte. 7572 Donacions imputables al fons d'educació i promoció cooperatives.
- Cte. 7573 Altres ingressos imputables al fons d'educació i promoció cooperatives.

Com a conseqüència d'aquesta proposta de comptes, els assentaments que cal realitzar són els següents:

Ingressos del FEPC derivats de sancions a socis

- ✓ Tresoreria (cte. 57)

A

→ Sancions imposades a socis, imputables al FEPC (cte. 7570...)

- ✓ Dotació al fons d'educació i promoció cooperatives (cte. 657)

A

→ Fons d'educació i promoció cooperatives (cte. 148...)

Aquest segon assentament es fa per traslladar al FEPC l'import dels ingressos que li corresponen, diferents dels que procedeixen directament dels excedents. Per això pot ser interessant que, en la comptabilitat, es distingeixi entre la dotació de l'exercici corresponent als excedents i la derivada d'aquests altres ingressos. D'aquesta manera s'aconsegueix una major claredat del percentatge, els excedents del qual l'assemblea de la cooperativa destina al FEPC.

Ingressos derivats de subvencions

- ✓ Tresoreria (cte. 57)
- ✓ Organisme XX deutor per subvenció

A

→ Subvenció imputable al FEPC (cte. 7571...)

- ✓ Dotació al fons d'educació i promoció cooperatives (cte. 657)

A

→ Fons d'educació i promoció cooperatives (cte. 148...)

Igual que a l'apartat anterior es duu a terme el segon assentament.

Ingressos derivats de donacions

- ✓ Tresoreria (cte. 57)
- ✓ Organisme XX deutor per donació

A

→ Donació imputable al FEPC (cte. 7572...)

- ✓ Dotació al fons d'educació i promoció cooperatives (cte. 657)

A

→ Fons d'educació i promoció cooperatives (cte. 148...)

Altres ingressos imputables al fons

- ✓ Tresoreria (cte. 57)

A

→ Altres ingressos imputables al FEPC (cte. 7573...)

- ✓ Dotació al fons d'educació i promoció cooperatives (cte. 657)

A

→ Fons d'educació i promoció cooperatives (cte. 148...)

Com s'ha vist en tots els casos, s'ha mantingut el criteri de fer el segon assentament de dotació al FEPC, si bé pot ser més senzill que es realitzi el 31 de desembre, recollint en només un assentament la dotació per a totes les partides d'ingressos imputables al FEPC que s'hagin produït durant l'exercici.

Aplicació del FEPC: La despesa i inversió del FEPC

Quan s'aplica el FEPC als fins que estableix la Llei de cooperatives es generen assentaments de diferent tipus, ja que el FEPC pot gastar-se o invertir-se.

La despesa del FEPC

Comptabilització directa

En aquest cas ha de comptabilitzar-se considerant que en la memòria dels comptes anuals han de detallar-se les aplicacions del fons.

Per tant, encara que es pot fer una comptabilització directa, ha d'existir la possibilitat d'obtenir la informació

exigida per la memòria. Això es farà a través de la fitxa del FEPC.

✓ Fons d'educació i promoció cooperatives (cte. 148...)

A

→ Creditors diversos (cte. 410...)

O

→ Tresoreria (cte. 57.....)

Comptabilització indirecta

Comptabilització indirecta genèrica

A pesar de tot el que s'ha assenyalat és més aconsellable dur a terme una comptabilització indirecta, que resulta més detallada, en analitzar la fitxa d'aquest compte, especialment a les cooperatives en què el fons va adquirint un import elevat, que s'aplica a diferents fins, d'acord amb allò establert per l'assemblea general.

✓ Despeses afectes al FEPC (cte. 654....)

A

→ Creditors diversos (cte. 410...)

✓ Fons d'educació i promoció cooperatives (cte. 148...)

A

→ Despeses afectes al FEPC (cte. 654....)

Aquest segon assentament es recomana fer-lo el 31 de desembre, recollint el saldo del compte Despeses afectes al FEPC.

Comptabilització indirecta detallada

Aquest sistema es recomana quan la cooperativa té en el FEPC un import molt elevat i a més, de vegades, materialitza l'aplicació del fons duent a terme activitats amb la seva estructura interna.

Quan interessa conèixer detalladament els diferents conceptes de despeses als quals s'aplica el FEPC, es po-

den fer desglossaments del compte Despeses afectes al FEPC (cte. 654...) a quatre dígit.

Aquest sistema és adequat si el fons s'aplica a diferents projectes, de manera que els comptes poden dur el nom del projecte, i d'aquesta forma tenim un coneixement de les despeses que s'incorre per fer aquest projecte.

Si no veiem la necessitat de controlar la despesa del FEPC per projecte, sinó que interessa conèixer els diferents conceptes de despeses a què s'aplica dintre del grup 6, hauríem d'obrir un compte dintre dels diferents grups de despeses definides pel Pla comptable, seguint un criteri com el següent:

- Cte. 6000...0 Compres de mercaderies
- Cte. 6000...1 Compres de mercaderies adscrites al FEPC
- Cte. 6200...0 Despeses de R+D de l'exercici
- Cte. 6200...1 Despeses de R+D de l'exercici adscrits al FEPC
- Aquesta possibilitat s'estén a tots i cadascun dels conceptes de despeses de l'empresa sempre que corresponguin a despeses del FEPC

Al final de l'exercici, sigui quin sigui el sistema de comptabilització indirecta detallada que s'hagi realitzat, tots els comptes de despeses adscrites al FEPC es cancel·laran mitjançant un abonament a càrrec del compte del FEPC.

S'exposa el cas relatiu al sistema en què s'ha comptabilitzat com "...Adscrits al FEPC"

✓ Despeses afectes al FEPC (cte. 654....)

A

→ Compres de mercaderies adscrites al FEPC (cte. 6000...1)

→ Despeses de R+D de l'exercici adscrites al FEPC (cte. 6200...1)

De manera que, al tancament de l'exercici, el compte corresponent al FEPC disminueix en l'import que s'ha gastat.

- ✓ Fons d'educació i promoció cooperatives (cte. 148...)

A

→ Despeses afectes al FEPC (cte. 654...)

Inversió del FEPC

Habitualment el FEPC es gasta en béns i serveis que es consumeixen en l'exercici; no obstant això, pot passar que es comprin béns que tenen una vida superior a l'any, és a dir, béns d'inversió per ser utilitzats en activitats pròpies del FEPC.

En aquests casos, en l'actiu del balanç de la societat, apareixerà un compte denominat immobilitzat afectes al FEPC.

El fet que existeixi una inversió adscrita al FEPC dóna lloc que, en el balanç de la cooperativa, aparegui un saldo del FEPC, que té un caràcter diferent de l'habitual, perquè ja està aplicat, és a dir, com que ja existeix a l'actiu ha de tenir la seva contrapartida al passiu.

La informació del balanç ha d'ajustar-se a aquesta realitat, per la qual cosa en aquests casos és convenient obrir dos comptes relatius al FEPC al passiu del balanç; un d'ells reflectirà el saldo pendent d'aplicar i l'altre reflectirà el que ja està aplicat. Es proposa que el primer es denomini "fons d'educació i promoció cooperatives no disposat" i que el segon sigui "fons d'educació i promoció cooperatives disposat".

En conseqüència, al final de l'exercici el fons aplicat a inversió ha de desaparèixer del saldo del FEPC no disposat.

Al compte 139, la cooperativa que segueixi aquest criteri, el denominarà fons d'educació i promoció cooperatives no disposat, per la qual cosa realitzarà l'assentament següent per l'import de la inversió feta a càrrec del FEPC.

- ✓ Fons d'educació i promoció cooperatives no Disposat (cte. 148...)

A

→ Fons d'educació i promoció cooperatives Saldo Disposat (cte. 1480...)

D'aquesta forma, el balanç ofereix una informació precisa, tant de la quantitat de FEPC utilitzada en immobilitzat material, immaterial o financer, adscrit al FEPC, així com de l'import de FEPC pendent de gastar.

Finalment, cal indicar que el FEPC és un fons que ha de gastar-se en l'exercici en els fins establerts a la Llei de cooperatives. Ara bé, si no es gastés del tot, la norma fiscal exigeix que la part no gastada es materialitzi en comptes d'estalvi o en deute públic.

Ens trobarem en aquest cas amb una inversió financera adscrita al FEPC, fins que l'assemblea decideixi aplicarla en algun dels fins establerts per la llei.

EXEMPLE: Es duu a terme un conveni de col·laboració amb una escola de formació professional, perquè l'alumnat faci pràctiques a la cooperativa. Aquest fet pot donar lloc a la casuística següent:

Es compra una màquina perquè la faci servir aquest alumnat

- ✓ Immobilitzat adscrit al FEPC (cte. 22...)

A

→ Creditors diversos (cte. 410...)

Es compren mercaderies perquè s'utilitzin durant les pràctiques

- ✓ Compres de mercaderies adscrites al FEPC (cte. 6000...1)
A
→ Proveïdors diversos (cte. 400...)

Es venen els productes fabricats per l'alumnat

- ✓ Clients (cte. 430...)
A
→ Ingressos imputables al FEPC (cte. 7573...1)

Al final de l'exercici es realitzen els assentaments següents:

- Per a l'immobilitzat adscrit al FEPC
Pot optar-se per fer la dotació a l'amortització, que es considera el més correcte; o no fer-la i mantenir l'import de FEPC saldo disposat pel valor brut de les inversions.
Si s'opta per la via més correcta, seguint els criteris comptables:

- ✓ Dot. de l'exerc. per amort. de béns adscrits al FEPC (cte. 68...1)
A
→ Amort. Acum. Immob. adscrit al FEPC (cte. 28...)

Òbviament, el compte d'amortització acumulat s'individualitzarà per cadascun dels béns d'immobilitzat adscrits al FEPC, bé directament en comptabilitat, bé de forma extracomptable.

Al final de l'exercici, la dotació de l'exercici per a amortització de béns adscrits al FEPC (Cte. 68...1) ha de saldar-se amb el compte del FEPC disposat.

- ✓ Fons d'educació i promoció cooperatives Saldo Disposat (cte. 148...)

A

- Dot. de l'exerc. per amort. de béns adscrits al FEPC (cte. 68...1)

D'aquesta forma, el valor net comptable de l'immobilitzat afecte al FEPC es correspon amb el saldo del compte FEPC, saldo disposat (cte. 1480...)

- Per les despeses del FEPC
Es duu a terme un doble assentament
Respecte a la resta de despeses corrents del FEPC, farà els assentaments següents:

- ✓ Despeses afectes al FEPC (cte. 654...)
A
→ Compres de mercaderies adscrites al FEPC (cte. 6000...1)

- ✓ Fons d'educació i promoció cooperatives (cte. 148...)
A
→ Despeses afectes al FEPC (cte. 654...)

- Pels ingressos del FEPC
S'ha de fer un doble assentament

- ✓ Ingressos imputables al FEPC (cte. 7573...1)
A
→ Dotació al fons d'educació i promoció cooperatives (cte. 657)

- ✓ Dotació al fons d'educació i promoció cooperatives (cte. 657)

A

- Fons d'educació i promoció cooperatives (cte. 148...)

Reflexió relativa a la comptabilitat del FEPC

Al Final de l'exercici en el compte de Pèrdues i Guanys ens trobarem amb tres comptes, relatius al FEPC:

- Dotació al FEPC, corresponent als excedents de l'exercici.
- Dotació al FEPC, corresponent als ingressos de l'exercici imputables al FEPC.
- Ingressos imputables al FEPC.

Els dos darrers comptes indicats tindran el mateix saldo, de manera que a efectes del resultat comptable, aquests només es veuen afectats per la dotació al FEPC corresponent a l'excedent de la cooperativa, seguint els criteris establerts per la Llei de cooperatives de Catalunya.

Potser seria positiu que en l'àmbit de la fiscalitat s'aclarís quan neix l'obligació d'invertir en comptes d'estalvi la dotació corresponent als ingressos imputables al FEPC, en el cas que la cooperativa dugui un ritme més lent de despesa que de dotacions al FEPC.

EXTRACTE DEL COMPTE DE PÈRDUES I GUANYS

- 12.Fons d'educació i promoció cooperatives
 - a) Dotació al FEPC (cte. 657)
 - b) Subvencions, donacions, ajudes i sancions
- A) Resultat d'explotació (A.5+20+21+22)

Informació en la memòria dels comptes anuals

Com s'ha exposat en els apartats anteriors les accions que es fan amb el FEPC donen lloc a una sèrie d'assenyaments i el finançament que s'obté per el FEPC també, ja que tots aquests moviments han de ser explicats en la Memòria dels comptes anuals, per la qual cosa s'utilitza el següent format:

Anàlisi del moviment d'aquesta agrupació del balanç durant l'exercici, indicant:

- Saldo inicial
- Dotacions
- Aplicacions
- Saldo final

A més a més es realitzarà un detall de les dotacions de l'exercici, desglossant els diferents conceptes que les integren.

Per últim s'exposarà l'import detall de les aplicacions de l'exercici, desglossant els diferents conceptes que les integren.

El fons de reserva obligatori

7

Concepte

El fons de reserva obligatori constitueix un fons que es destina a la consolidació, al desenvolupament i a la garantia de la societat cooperativa. És un component dels fons propis.

Habitualment es nodreix dels excedents positius de la cooperativa, encara que també es comptabilitzen al FRO les quotes d'ingrés o les periòdiques, així com les deduccions que s'hi apliquen, si escau, en el moment de la baixa.

La comptabilització del FRO no té característiques especials.

Tot seguit, tenim diferents exemples:

- Si una cooperativa obté uns excedents de 30.000 euros, tots ells de resultats cooperatius, i sobre aquests resultats s'ha de destinar al FEPC, al FRO i calcular

l'impost sobre societats, respecte al FRO durà a terme l'assentament següent si aplica els percentatges, previstos per la llei per coincidir amb allò establert als seus estatuts.

- ✓ 9.000 Excedent cooperatiu (cte. 129...)

A

→ Fons de reserva obligatori (cte. 112...) 9.000

- Si es produïssin pèrdues pel mateix import de 30.000 euros i igualment els estatuts de la societat tenen els mateixos límits que els establerts a l'art. 67 de la Llei 18/2002 de cooperatives de Catalunya, l'assemblea pot decidir de fer l'aplicació d'excedents negatius següent, sempre que hi hagi saldo suficient al FRO.

- ✓ 15.000 Fons de reserva obligatori (cte. 112...)

A

→ Excedent cooperatiu (cte. 129...) 15.000

Aplicació d'excedents

8

Existeixen diferents opcions a la Llei 18/2002 de cooperatives de Catalunya per aplicar els excedents positius i imputar les pèrdues. Aquestes opcions venen definides als articles 66 i 67 de la llei.

Imputació de pèrdues

S'exposa, en primer lloc, el tractament de la imputació de pèrdues perquè segons la decisió que es prengui poden quedar pèrdues per compensar amb futurs resultats positius i, en aquest cas afectarà l'aplicació d'excedents positius.

A l'article 67 de la llei s'indica que els estatuts han de fixar els criteris per compensar pèrdues, però estableix diverses possibilitats:

- En primer lloc, és vàlid imputar-les a un compte especial per amortitzar-les amb càrrec a futurs resultats positius, fins al termini màxim establert a la llei de l'impost sobre societats; en aquests moments
- fins a quinze anys. Es posa èmfasi en aquest termini, en principi insostenible, sense fer noves aportacions al capital, en el supòsit que es mantinguin els excedents negatius.
- En segon lloc, estableix que per imputar les pèrdues, des del primer moment, cal regir-se pels criteris següents:
- Fins al 50 % de les pèrdues poden imputar-se al fons de reserva obligatori. Si s'utilitza aquesta opció no es pot aplicar, imputar ni repartir retorns o resultats repartibles fins que el FRO recuperi la quantia anterior a la seva utilització.
- Totes les pèrdues poden imputar-se als fons de reserva voluntaris. La llei no distingeix el caràcter repartible o irrepertible d'aquests fons; per tant, dependrà de la decisió de l'assemblea de la cooperativa.

- La quantia no compensada amb els fons obligatoris i voluntaris s'imputa als socis en proporció a les operacions, serveis o activitats realitzats per cadascú d'ells amb la cooperativa. La imputació de les pèrdues ha d'efectuar-se proporcionalment a l'activitat cooperativitzada mínima obligatòria.
- En tercer lloc, les pèrdues imputades a cada soci/sòcia han de fer-se efectives directament dintre de l'exercici econòmic següent a l'exercici en què s'hagin produït. També poden fer-se efectives amb càrrec als retorns que li puguin correspondre en el termini indicat anteriorment, és a dir, quinze anys.
- Transcorregut aquest termini, han de satisfer-se en un termini d'un mes, fins al límit de les aportacions al capital, si no s'insta la fallida de la cooperativa o si no s'acorda l'increment de les aportacions socials.

Tot seguit s'exposa un petit quadre resum de les possibilitats que ofereix la llei per absorbir pèrdues.

Per comptabilitzar les pèrdues se segueixen els criteris següents:

- Quan es deixen les pèrdues a compensar amb càrrec a futurs resultats positius, es recullen en una partida denominada "Resultats negatius d'exercicis anteriors", el número de compte de la qual és el 121. Ara bé, considerant que existeix un termini per absorbir aquestes pèrdues, és convenient que en comptabilitat s'indiqui en el número del compte l'any al qual corresponen. Això es pot efectuar en el desglossament de comptes del pla, i anomenar el compte com a "Resultats Neg. Exercici 20XX".

En aquest cas cal que, d'una forma extracomptable, es porti un registre del percentatge de pèrdues que correspon a cada soci, perquè es poden produir dues circumstàncies en què calgui individualitzar la pèrdua:

En el cas que no es vagin generant resultats positius, que permetin absorbir les pèrdues, això haurà de te-

Opcions	Conceptes
A	Compte de resultats negatius exercici 20XX (cte. 121...)
B	
	50% es poden imputar al fons reserva obligatori
	100% es poden imputar a fons de reserva voluntaris
	Si queda alguna resta s'imputa a socis
C	
	Les pèrdues imputades a socis: <ul style="list-style-type: none"> - S'absorbeixen amb capital social o diner aportat, en l'exercici econòmic següent després d'haver-se produït - S'absorbeixen amb càrrec a retorns

nir-se en compte per imputar les pèrdues de manera correcta a cada soci.

- Quan algun soci demani la baixa a la cooperativa abans que s'hagin absorbit en la seva totalitat, s'haurà de tenir en compte per calcular la liquidació de les aportacions del soci esmentat.

Seguint allò establert a la norma onzena de l'Ordre EHA/3360 /2010, relativa a la distribució de resultats, quan la cooperativa genera pèrdues aquest import s'aplicarà a l'exercici següent del compte Resultats negatius d'exercicis anteriors.

- ✓ Resultats negatius exercicis anteriors (cte. 121...)

A

→ Excedent cooperatiu (cte. 129)

Posteriorment s'aplicaran les regles que corresponen a la imputació de pèrdues.

En el cas de deixar les pèrdues per compensar en exercicis següents, l'assentament que s'ha de fer és:

- ✓ Resultat negatiu exercici 20XX (cte. 121...1)

A

→ Resultats negatius exercicis anteriors (cte. 121...)

Tenint en compte que hi ha un nombre d'anys limitat per compensar les pèrdues, cal identificar al compte de Resultats negatius l'any al qual corresponen.

- Quan s'imputen les pèrdues al fons de reserva obligatori i, fins i tot, als fons de reserva voluntaris, l'assentament que s'ha de fer és:

- ✓ Fons de reserva voluntari (cte. 113...)

- ✓ Fons de reserva obligatori (cte. 112...)

A

→ Resultats negatius exercicis anteriors (cte. 121...)

Com s'indicarà més endavant, els comptes relatius als fons de reserva voluntaris portaran l'indicatiu de l'assemblea general en què es van crear, per poder avaluar si la seva aplicació és procedent o no ho és.

- Quan s'imputen les pèrdues al soci en l'exercici següent a aquell en què s'han produït, el tipus d'assentament que s'ha de fer és el següent:

Si es dedueixen de les aportacions al capital

- ✓ Capital social cooperatiu: aportacions obligatòries (cte. 1000...)

- ✓ Capital social cooperatiu: aportacions voluntàries (cte. 1001...)

- ✓ Capital social cooperatiu a llarg termini considerat passiu financer: aportacions obligatòries (cte. 1500...)

- ✓ Capital social cooperatiu a llarg termini considerat passiu financer: aportacions voluntàries (cte. 15010...)

A

→ Resultats negatius exercicis anteriors (cte. 121...)

Si es realitzen aportacions monetàries per part dels socis/sòcies

- ✓ Tresoreria (caixa o banc) (cte. 57...)

A

→ Aportacions socis per a compensació de pèrdues (cte. 1181)

- ✓ Aportacions socis per a compensació de pèrdues (cte. 1181)

A

→ Resultats negatius exercicis anteriors (cte. 121...)

Si es realitzen amb càrrec a retorns durant els pròxims exercicis

En aquest cas entren en funcionament dos comptes:

Crèdits amb socis per pèrdues que cal compensar a llarg termini (cte. 2427)

Crèdits amb socis per pèrdues que cal compensar a curt termini (cte. 5427)

El funcionament d'aquests és el següent:

- Es carregaran, segons el termini de venciment, contra el compte 1181 "Aportacions de socis per a compensació de pèrdues"
- S'abonaran en produir-se l'aplicació de beneficis futurs amb càrrec al compte 129 o 526.

És convenient que el nom del compte reculli l'any en què es genera la pèrdua; per exemple, Crèdits amb socis per pèrdues any 20XX que cal compensar... Així mateix, o bé en comptabilitat o simplement de forma extracomptable, s'ha de tenir informació individualitzada de l'import que correspon a cada soci, perquè en aquest cas cada soci es fa càrrec de les seves pèrdues. A diferència del cas en què les pèrdues quedaven en un compte comú, aquí sempre s'absorbeix la pèrdua per cada soci i és important saber quina part correspon a cadascú, perquè pot canviar la seva situació entre l'any en què es genera la pèrdua i l'any en què es genera el benefici. Un augment del seu índex li pot suposar un percentatge major de participació en els resultats. Una malaltia pot

fer que els dies de baixa suposin una remuneració inferior i, per tant, un percentatge menor en el repartiment d'excedents. En conseqüència, no li correspon el mateix percentatge quan es generen les pèrdues que quan es generen els beneficis.

- ✓ Aportacions de socis per a compensació de pèrdues (cte. 1181)

A

→ Resultats negatius exercicis anteriors (cte. 121)

- ✓ Crèdits amb socis per pèrdues any 20XX que cal compensar a L/P (cte. 2427)
- ✓ Crèdits amb socis per pèrdues any 20XX que cal compensar a C/P (cte. 5427)

A

→ Aportacions de socis per a compensació de pèrdues (cte. 1181)

Aplicació d'excedents positius (distribució de beneficis)

A l'article 66 s'estableix que quan s'aconsegueixen excedents positius, en primer lloc, abans de la consideració de l'impost sobre societats, s'han d'absorbir les pèrdues d'exercicis anteriors.

En segon lloc, s'ha de calcular la dotació al fons de reserva obligatori i al fons d'educació i promoció cooperatives, considerant que el mínim legal establert és el 30 % i el 10 % de l'excedent minorat en les pèrdues d'exercicis anteriors que no estiguin absorbides.

En tercer lloc, es destina al FRO el 100 % dels excedents que procedeixen de la plusvàlua obtinguda per la venda d'elements d'immobilitzat, sempre que es puguin considerar resultats cooperatius, o el 50 % dels beneficis extracooperatius.

El fons d'educació i promoció cooperatives es dota el 31 de desembre abans de tancar l'exercici, si bé el seu càlcul es fa seguint els criteris establerts en aquest apartat. A continuació s'exposa un exemple:

POSSIBILITATS	CONCEPTES
Excedents	Absorció pèrdues d'exercicis anteriors
Resta resultats cooperatius abans d'impost de soc.	30 % FRO
	10 % FEPC
	Resta és excedent disponible
Res. extracoop. abans d'impost de soc.	100 % plusvàlues venda immobilitzat al FRO si es consideran res. cooperatius
	50 % FRO
	La resta és excedent disponible

Els excedents comptabilitzats per determinar el resultat de la cooperativa, abans de l'impost de societats, són de 40.000 euros i les dotacions a fons obligatoris són les mínimes establertes per la llei, considerant que no existissin resultats extracooperatius ni resultats negatius d'exercicis anteriors, el càlcul de les dotacions a fons obligatoris serà:

- Al FEPC, el 10%; és a dir, 4.000 euros.
- Al FRO, el 30%; és a dir, 12.000 euros.
- En aquest punt, s'ha de calcular l'impost de societats, però com que més endavant se n'exposa un exemple detallat, simplifiquem aquest exemple determinant que l'impost de societats és igual a 0. Per tant, i consegüentment, els excedents disponibles de la coope-

rativa pugen a 24.000 euros; suposem que la cooperativa destina aquest import a realitzar aportacions obligatòries. També suposem que el reemborsament de totes les aportacions del soci poden ser rebutjades pel Consell Rector, en cas de baixa

D'aquestes dotacions, se'n deriven els assentaments següents:

Dia 31 de desembre

4.000

- ✓ Dotació al fons d'educació i promoció cooperatives (cte. 657)

A

→ Fons d'educació i promoció cooperatives (cte. 148...)
4.000

A la data en què se celebra l'assemblea

36.000

✓ Excedent cooperatiu (cte. 129)

A

→ Fons de reserva obligatori (cte. 112...)

12.000

→ Capital subscrit cooperatiu: Aportacions obligatòries
(cte. 1000...)

24.000

Seguint amb les dotacions a fons obligatoris, si bé la llei estableix aquests imports com a dotació mínima, la cooperativa voluntàriament pot augmentar les dotacions a fons obligatoris, establint-ho als estatuts o mitjançant l'acord de l'assemblea general.

No cal perdre de vista la situació que es pot produir quan l'assemblea adopta la decisió d'aplicar al FEPC un import superior a l'establert a la llei o als estatuts. Si aquesta possibilitat no ha estat considerada pel Consell Rector, abans de conformar els comptes anuals, l'adequat és obrir l'exercici econòmic abans de disposar els comptes, perquè òbviament seran diferents de les propostes pel Consell Rector; en obrir l'exercici es fa la dotació al FEPC amb l'import establert a l'assemblea i, posteriorment es procedeix de nou a tancar l'exercici i es conformen uns comptes anuals que corresponen a allò que l'assemblea ha decidit.

Per evitar aquesta situació és recomanable que el Consell s'asseguri, en conformar els comptes anuals, que la seva proposta de distribució de resultats, especialment pel que es refereix a la dotació al FEPC, serà aprovada per l'assemblea.

Aplicació dels excedents disponibles

Quan s'han fet les dotacions obligatòries i s'ha calculat el cost de l'impost sobre societats corresponent als excedents (tant els procedents dels resultats cooperatius com dels beneficis extracooperatius) la cooperativa disposa d'uns excedents que ha de distribuir, ja que així ho estableix la Llei de cooperatives.

La imputació a cada soci d'aquests excedents es realitza en proporció a l'activitat cooperativitzada. Cal considerar que l'activitat cooperativitzada és diferent en cadascun dels tipus de cooperativa que podem trobar. En unes cooperatives els excedents es distribuïran segons les entregues de béns i serveis que els socis han fet a la cooperativa; mentre que d'altres, segons els béns i serveis que han consumit de la cooperativa.

A les cooperatives de treball associat, l'activitat cooperativitzada es mesurarà per les hores treballades, les bestretes laborals percebudes o una barreja d'ambdues.

Els excedents disponibles es poden aplicar a:

Concepte

Excedents disponibles

Possibilitats

Retorn cooperatiu al soci:

- Aportacions obligatòries
- Aportacions voluntàries
- Fons de reserva voluntari repartible
- Diners

Fons de reserva voluntari irrepartible

Fons de reserva obligatori

Fons d'educació i promoció cooperatives

- Retorn cooperatiu als socis: Aquest retorn es pot incorporar al capital social, incrementant la part corresponent a cada soci, o es pot fer efectiu en diners al soci. En aquest últim cas, el cobrament del soci serà l'import restant una vegada aplicades les retencions fiscals, les quals s'ingressaran a Hisenda en la primera declaració que correspongui, des del dia que sigui exigible per al soci el cobrament del retorn. El retorn que correspon a cada soci es calcularà en funció de l'activitat cooperativitzada que cada soci realitzi. Existeixen diferents mètodes per calcular-la i l'habitual és que una cooperativa utilitzi sempre el mateix. A les cooperatives de treball associat habitualment el retorn per a cada soci es correspon amb el percentatge que representa la seva bestreta laboral bruta (l'equivalent al salari brut en llenguatge del treballador contractat) sobre l'import total de les bestretes brutes corresponents als socis treballadors. Si la cooperativa fos agrària, de serveis, de consum, d'ensenyament, hauríem de fixar-nos en els criteris amb els quals es mesura l'activitat cooperativitzada. Una vegada exposada la possibilitat d'aplicar l'excedent disponible al retorn cooperatiu dels socis, a continuació s'exposen els assentaments que permeten comptabilitzar els diferents casos. Quan el retorn s'incorpora al capital social, pot anar tot a l'obligatori o tot al voluntari o, fins i tot, repartit entre ambdós.

- ✓ Excedent cooperatiu (cte. 129...)

A

- Capital subscrit cooperatiu: aportacions obligatòries sòcia ZZZ (1000...1)
- Capital subscrit cooperatiu: aportacions obligatòries soci MM (1000...2)
- Capital subscrit cooperatiu: aportacions obligatòries sòcia XXX (1000...10)
- Capital subscrit cooperatiu: aportacions voluntàries sòcia ZZZ (cte. 1001...1)

- Capital subscrit cooperatiu: aportacions voluntàries soci MM (cte. 1001...2)
- Capital subscrit cooperatiu: aportacions voluntàries sòcia XXX (cte. 1001...10)
- Capital subscrit cooperatiu considerat passiu financer: aportacions obligatòries Sòcia ZZZ (15000..1)
- Capital subscrit cooperatiu considerat passiu financer: aportacions obligatòries Soci MM (15000..2)
- Capital subscrit cooperatiu considerat passiu financer: aportacions obligatòries Sòcia XXX (15000..10)
- Capital subscrit cooperatiu considerat passiu financer: aportacions voluntàries Sòcia ZZZ (15010..1)
- Capital subscrit cooperatiu considerat passiu financer: aportacions voluntàries Soci MM (15010..2)
- Capital subscrit cooperatiu considerat passiu financer: aportacions voluntàries Sòcia XXX (15010..10)

Continuem amb l'exemple numèric anterior. Es planteja que es feia l'assentament de distribució de resultats.

A la data en què se celebra l'assemblea

- ✓ 36.000 Excedent cooperatiu (cte. 129)

A

- Fons de reserva obligatori (cte. 112...) 12.000
- Capital subscrit cooperatiu: aportacions obligatòries (cte. 1000...) 24.000

Els comptes d'aportacions obligatòries es desglossaran en tants subcomptes com socis participin en el repartiment establert. Suposem que la cooperativa és de treball associat i hi ha cinc socis. Suposem, a més, que s'utilitza el criteri de repartiment en el qual s'identifica l'activitat cooperativitzada amb el 100% de la bestreta laboral bruta anual:

Nom	Bestr. laboral bruta	% sobre bestr.	Excedent disponible
Exced. disp.			24.000
Soci 1	16.000	14,16 %	3.398
Soci 2	18.000	15,93 %	3.823
Soci 3	24.000	21,24 %	5.098
Soci 4	25.000	22,12 %	5.309
Soci 5	30.000	26,55 %	6.372
TOTAL	113.000	100,00 %	24.000

✓ 40.000 Excedent cooperatiu (cte. 129)

A

- Fons de reserva obligatori (cte. 112...) 12.000
- Capital subscrit cooperatiu: aportacions obligatòries (cte. 1000...1) 3.398
- Capital subscrit cooperatiu: aportacions obligatòries (cte. 1000...2) 3.823
- Capital subscrit cooperatiu: aportacions obligatòries (cte. 1000...3) 5.098
- Capital subscrit cooperatiu: aportacions obligatòries (cte. 1000...4) 5.309
- Capital subscrit cooperatiu: aportacions obligatòries (cte. 1000...5) 6.372

Òbviament, la cooperativa pot optar per altres criteris a l'hora de determinar l'activitat cooperativitzada; per exemple, es pot establir que el 50 % de l'excedent disponible es reparteixi a parts iguals entre tots els socis i el 50 % restant, segons el criteri del percentatge de bestreta laboral. D'aquesta manera, s'aconsegueix una forqueta més petita en el repartiment de l'excedent disponible. En qualsevol cas, cal que es reparteixi segons l'activitat cooperativitzada, amb tot el ventall de

percentatges que es consideri oportú i que hi hagi estabilitat al llarg dels anys sobre el criteri amb el qual es determina l'activitat cooperativitzada, de manera que no hi hagi canvis de criteri quan s'apliquin excedents positius o negatius.

En la taula de més avall s'exposa l'exemple anterior, fent la distribució al 50 % entre la bestreta i les hores.

S'observa que la diferència entre el soci que menys participació té en els excedents i el que més és menor que en el cas anterior.

Evidentment, si parlem de cooperativa de consumidors i usuaris, agrària, de serveis, etc., l'activitat cooperativitzada no es calcula exclusivament segons la bestreta laboral bruta, perquè hi haurà socis que no cooperativitzin el treball, sinó que cooperativitzin el consum, l'activitat comercialitzada, etc. En aquests tipus de cooperatives, en els quals a part de socis usuaris hi ha socis de treball, als estatuts se sol establir quina part dels excedents correspon als socis de treball i quina part correspon a la resta dels socis.

- Retorn cooperatiu a fons de reserva voluntaris: aquests fons formen part dels fons propis de la cooperativa, poden tenir el caràcter de repartibles o d'irrepartibles. Habitualment la seva creació obeeix a finalitats concretes que s'han d'establir en l'assemblea general que decideix el seu naixement. Per exemple, es pot crear un fons de reserva voluntari irrepartible per a l'absorció de pèrdues. Quant als fons de reserva voluntaris repartibles, cal que a part d'establir clarament el motiu que dona lloc a la seva creació, per exemple inversions, ha d'establir-se el període de temps que romandrà aquest fons a la cooperativa abans del seu repartiment, així com el criteri d'individualització entre els socis i les sòcies. Habitualment

el criteri de repartiment és el mateix que el que s'utilitza per a la cooperativa per distribuir els excedents quan es capitalitzen en aportacions obligatòries o voluntàries. Seguint amb l'exemple, es pot establir un fons de reserva voluntari repartible any X per a les inversions que s'han de dur a terme durant el període de temps des del moment actual fins a l'any X. Tot seguit, s'exposen els assentaments que donen lloc a la creació d'aquests fons, considerant els comptes que cal utilitzar:

Fons de reserva voluntari irrepartible (cte. 1131)

Fons de reserva voluntari repartible (cte. 1132)

Si es creen diferents tipus de fons amb diferent destinació, s'han de fer els corresponents desglossaments a més dígits, i denominar el compte amb una referència a l'assemblea general que es crea el fons i en la qual s'estableixen les seves característiques i el seu funcionament.

✓ Excedent cooperatiu (cte. 129...)

A

→ Fons de reserva voluntari irrepartible (A.G. Juny 20XX)
(1131...1)

✓ Excedent cooperatiu (cte. 129...)

A

→ Fons de reserva voluntari repartible (A.G. juny 20XX)
sòcia ZZZ (1131...1)

→ Fons de reserva voluntari repartible (A.G. juny 20XX)
soci MM (1131...2)

→ Fons de reserva voluntari repartible (A.G. juny 20XX)
sòcia XXX (1131...10)

En el cas que el fons de reserva irrepartible s'hagi creat per absorbir pèrdues, quan aquestes es produeixin i l'assemblea general decideixi aplicar-les contra aquest fons, l'assentament serà:

Nom	Bestreta laboral bruta	% sobre bestreta	Hores treballades	% sobre total hores	Criteri distribució al 50% hores i bestretes	Excedent disponible total i individual
Exced. Disp.						24.000
Soci 1	16.000	14,16%	1.780,00	20,00 %	17,08 %	4.099,20
Soci 2	18.000	15,93%	1.780,00	20,00 %	17,97 %	4.311,60
Soci 3	24.000	21,24%	1.780,00	20,00 %	20,62 %	4.948,80
Soci 4	25.000	22,12%	1.780,00	20,00 %	21,06 %	5.054,40
Soci 5	30.000	26,55%	1.780,00	20,00 %	23,28 %	5.586,00
TOTAL	113.000	100,00 %	8.820	100,00 %	100,00 %	24.000,0

- ✓ Fons de reserva voluntari irrepatriable (A.G. juny 20XX) (1131...1)

A

→ Resultats negatius exercicis anteriors (cte. 121)

També ens podem trobar en una situació en què, a causa dels bons excedents aconseguits al llarg dels anys, la cooperativa considera que té fons propis suficients per afrontar les seves necessitats i que està prou consolidada, és a dir, pot suportar la baixa de socis i de tornar-los el capital de forma ràpida, gaudeix de fons suficients per invertir en el desenvolupament de nous productes i nous mercats i està prou capitalitzada per afrontar noves inversions; en definitiva, gaudeix d'una bona posició financera. En aquests moments la cooperativa pot decidir que una part dels excedents es monetitzin.

A l'exemple que vèiem anteriorment: els excedents comptabilitzats per determinar el resultat de la cooperativa, suposant que no hi ha cost de l'impost sobre societats, són de 40.000 euros i les dotacions a fons obligatoris són les mínimes establertes per la llei, considerant que no existeixen resultats extracooperatius ni resultats negatius d'exercicis anteriors. El càlcul de les dotacions a fons obligatoris serà:

Al fons d'educació i promoció cooperatives, el 10 %, és a dir, 4.000 euros.

Al fons de reserva obligatori, el 30 %; és a dir, 12.000 euros.

En conseqüència, els excedents disponibles de la cooperativa ascendeixen a 24.000 euros.

Ara suposem que la cooperativa destina aquest import de la manera següent:

- Aportacions obligatòries, 12.000 euros.

- Reserves repatriables durant l'any X+5; és a dir, al cap de 5 anys, 6.000 euros.
- Retorn cooperatiu que cal pagar, 6.000 euros.

D'aquestes dotacions, se'n deriven els assentaments següents:

Dia 31 de desembre

- ✓ 4.000 Dotació al fons d'educació i promoció cooperatives (cte. 657)

A

→ Fons d'educació i promoció cooperatives (cte. 148...) 4.000

A la data en què se celebra l'assemblea

- ✓ 36.000 Excedent cooperatiu (cte. 129)

A

→ Fons de reserva obligatori (cte. 112...) 12.000

→ Capital subscrit cooperatiu: aportacions obligatòries (cte. 1000...) 12.000

→ Fons de reserva voluntari repatriable any X+5 (A.G. juny 20XX) (11321...) 6.000

→ Retorn cooperatiu que cal pagar a C/P (cte. 526...) 6.000

En aquest cas, tant allò que es destina a aportacions obligatòries com el que es destina a reserves voluntàries haurà de ser individualitzat en comptabilitat. Habitualment ens recolzem en una taula de càlcul per fer-ho, tal com s'ha exposat anteriorment. Aquesta taula pot tenir el següent format i contingut numèric quan els excedents es distribuïen segons les bestretes laborals:

Quan es pagui el retorn

- ✓ 6.000 Retorn cooperatiu que cal pagar a C/P (cte. 526...)

A

→ H. Pública creditora per retencions (cte. 4751)

Tresoreria (Cte. 57) 6.000

Nom	Bestreta laboral bruta	% sobre bestreta	Excedent disponible	Fons reserv. Vol. repart.	Retorn a pagar	Aportació obligatòria
Exced. disp.			24.000	6.000	6.000	12.000
Soci 1	16.000	14,16%	3.398,40	849,60	849,60	1.699,20
Soci 2	18.000	15,93%	3.823,20	955,80	955,80	1.911,60
Soci 3	24.000	21,24%	5.097,60	1.274,40	1.274,40	2.548,80
Soci 4	25.000	22,12%	5.308,80	1.327,20	1.327,20	2.654,40
Soci 5	30.000	26,55%	6.372,00	1.593,00	1.593,00	3.186,00
TOTAL	113.000	100,00 %	24.000,00	6.000,00	6.000,00	12.000,00

Interessos a les aportacions

Les aportacions al capital social, les obligatòries i les voluntàries, poden donar dret a interessos, els quals no poden ser superiors a sis punts sobre l'interès legal dels diners.

Constitueixen un dels tres pilars d'ingressos potencials per als socis/sòcies que treballen a la cooperativa.

Els interessos a les aportacions es consideren despeses deduïbles en l'impost sobre societats, sempre que no excedeixi de l'interès legal més de tres punts per als socis i cinc, per als associats (socis col·laboradors). A l'ordre que regula els aspectes comptables de les cooperatives s'estableix el compte 6647 "Interessos i retorn obligatori de les aportacions al capital cooperatiu i d'altres fons qualificats amb característiques de deute". Quan es reporten els interessos es fa l'assentament següent:

- ✓ Interessos i retorn obligatori de les aportacions al capital cooperatiu i d'altres fons amb característiques de deute (cte. 6647...)

A

- Interessos a curt termini de deutes (cte. 527...)
- Hisenda Pública creditora per retencions (cte. 4751)

Quan es paguen els interessos

- ✓ Interessos a curt termini de deutes (cte. 527...)

A

- Tresoreria (cte. 57...)

Habitualment, la decisió de remunerar les aportacions s'adopta en la reunió d'Assemblea General ordinària, amb caràcter previ al tancament de l'exercici. Es recomana que sigui un dels punts de l'ordre del dia de l'assemblea, amb caràcter estable, com altres punts, com són: l'aprovació, si escau, de la gestió i dels comptes anuals, etc.

Respecte a la presentació en els comptes anuals, els interessos apareixeran al compte de pèrdues i guanys.

A. 1) RESULTAT D'EXPLOTACIÓ

13. Ingressos financers

14. Despeses financeres

a) Per deutes amb empreses del grup i associades.

b) Per deutes amb tercers.

c) Per actualització de provisions.

d) Interesses i retorn obligatori de les aportacions al capital social i altres fons qualificats amb característiques de deute.

A.6) Excedent cooperatiu (A.5+20+21+22)

Rebut de pagament d'interessos per les aportacions al capital.

Aquest rebut serveix de justificant de pagament dels interessos i també justifica que s'ha aplicat als socis la retenció corresponent. És similar al rebut de nòmina que es fa a l'empresa. Ho trobarem amb un format similar al següent:

He rebut de XXXX, SCCL, la quantitat de AAA euros amb BBB cèntims (AAA,BB €) en concepte d'Interessos per les meves aportacions a capital, corresponents a l'any 2.0XX

Aquest import net correspon a la següent liquidació d'interessos:

Interessos bruts
Retenció d'IRPF (C %)
Interessos nets

Barcelona, de..... de 2.0XX

Signat: el soci

Aquests interessos s'han de declarar a la renda de la persona com un rendiment del capital mobiliari. Per això, l'empresa els incorporarà en un certificat emès pel Consell Rector.

Càlcul i comptabilització de l'impost sobre societats

Quan es planteja el càlcul i la comptabilització de l'Impost sobre societats hem de considerar la regulació que en fa la Llei 18/2002 de cooperatives de Catalunya, així com l'establert a la Llei 20/1990 del règim fiscal de les cooperatives, a la Llei i reglament de l'impost sobre societats (considerant les modificacions que procedeixin), així com el que estipulen les diferents normes de comptabilitat.

En aquest manual s'indiquen els aspectes més generals relatius al càlcul de l'impost i, per tant, s'aprofundirà exclusivament en els aspectes característics de les cooperatives de Catalunya.

Càlcul de l'Impost sobre Societats

La Llei 20/1990 estableix, a l'article 15, que la base imposable es determina seguint els criteris següents:

- Valoració de les operacions cooperativitzades. Les operacions realitzades per les cooperatives amb els seus socis, en el desenvolupament de fins socials, es computen pel valor de mercat. S'entén per valor de mercat el preu concertat entre parts independents.
- L'import de les bestretes laborals dels socis treballadors i del treball es calcularà d'acord amb les retribucions normals en el mateix sector d'activitat.
- Quan es tracti de cooperatives de consumidors i usuaris, d'habitatge o que realitzin (conforme als seus estatuts) serveis o subministraments als seus socis, es computarà com a preu de les operacions aquell pel qual efectivament s'hagin realitzat, sempre que no resulti inferior al cost, incloent-hi la part de despeses generals.
- Per determinar la base imposable es consideren, separatament, els resultats cooperatius i els extracooperatius.
- Resultats cooperatius: es consideren ingressos cooperatius aquells que procedeixen de l'activitat cooperativitzada: les quotes periòdiques satisfetes pels socis, les subvencions corrents, les subvencions de capital traspassades al resultat de l'exercici, els interessos i retorns que procedeixen de la participació de la cooperativa en altres cooperatives, els ingressos financers que procedeixen de la gestió de tresoreria ordinària... Es consideren despeses de l'activitat cooperativitzada, a més dels habituals per a totes les societats amb caràcter específic, l'import dels lliuraments de béns, serveis o subministraments realitzats pels socis, les prestacions de treball dels socis, les quantitats que les cooperatives destinen amb caràcter obligatori al FEPC, els interessos que corresponen als socis per les seves aportacions obligatòries o voluntàries al capital social amb el límit de l'interès legal més tres punts, en el cas dels socis i més cinc punts, en el cas dels associats. No es consideren deduïbles per determinar la base imposable les quantitats distribuïdes entre els socis de la cooperativa, a compte dels seus excedents, ni l'excés de valor assignat en comptes al que lliuren els socis/sòcies (béns, serveis, treball) per sobre del valor de mercat.
- Resultats extracooperatius: es consideren com a tals, aquells que procedeixen de la realització d'activitats cooperativitzades amb persones no sòcies, els quals procedeixen de participacions en societats no cooperatives, d'activitats econòmiques o de fonts alienes a les finalitats específiques de la cooperativa.
- Per determinar els resultats cooperatius o extracooperatius s'imputaran als ingressos, a més de les despeses

ses específiques necessàries per a la seva obtenció, la part que correspongui de les despeses generals.

- La base imposable, corresponent a un tipus de resultat o a un altre, minorarà en el 50% la part dels resultats esmentats que es destinin obligatòriament al FRO.

Una vegada establerta la base imposable, es continua el procés de càlcul de l'impost que cal pagar.

- Una vegada determinada la base imposable, positiva o negativa, dels resultats cooperatius i la dels resultats extracooperatius es multiplicarà cadascuna d'elles pel tipus de gravamen corresponent a un resultat o a un altre (20% per als resultats cooperatius; tipus de gravamen general per als resultats extracooperatius). Es denominarà quota íntegra el resultat de la suma dels dos productes, en el cas que resulti positiva. Si aquesta suma resulta negativa, el seu import podrà compensar-se amb quotes íntegres positives en els cinc exercicis següents.
- Una vegada determinada la quota íntegra s'aplicaran les deduccions per doble imposició (per dividends, per retorns cooperatius o per doble imposició internacional).
- La resta de la liquidació de l'impost sobre societats, pel que fa a les cooperatives protegides, és exactament igual que a la resta de societats mercantils.
- Respecte a les cooperatives especialment protegides els correspon la bonificació del 50% de la quota íntegra, definida anteriorment i, a partir d'aquest apartat, en el qual s'haurà calculat el que es defineix com a quota íntegra ajustada positiva, per arribar a la quota líquida positiva i la quota de l'exercici que cal ingressar o retornar, també segueixen els mateixos criteris que la resta de les societats mercantils.

Exemple: Suposem que una cooperativa té un saldo de resultats negatius d'exercicis anteriors de 12.000 euros

i l'any actual genera un excedent, benefici, de 60.000 euros. Es considera que aquest excedent procedeix en la seva totalitat de resultats cooperatius; si bé, 10.000 d'aquests ho són per les plusvàlues generades en la venda d'una màquina que estava amortitzada en la seva totalitat. Calcula el cost de l'impost sobre societats, considerant que és una cooperativa especialment protegida i atenent exclusivament les dades que es coneixen. Així mateix, fer els assentaments corresponents a tots els fets econòmics definits.

Resultats negatius ex. ant.	12.000
Benefici abans d'impostos	60.000
Resultats cooperatius	60.000
Resultats cooperatius activ. ordinària	50.000
Resultats cooperatius Vda. immob.	10.000
Absorció de resultats negatius d'exercicis anteriors	12.000
Excedent comptable rlt. neg.	48.000
AL FRO	
Plusvàlua vda. immob. 100%	10.000
Dotac. rlt. cooperatiu act. ord. 30%	11.400
TOTAL FRO	21.400
AL FEPC	
Dotac. rlt. cooperatiu act. ord. 10%	3.800
Beneficis abans d'impostos	60.000
Impost sobre societats	calcular
FEPC	3.800
Resultat comptable	calcular

En primer lloc, s'exposa el quadre que recull, tant el plantejament com el càlcul de l'aplicació de resultats abans de l'impost sobre societats.

Les cel·les indicades per calcular es coneixeran al llarg del procés. Tot seguit s'exposa de forma detallada com s'han fet els càlculs exposats al quadre, així com els assentaments a què dona lloc.

En primer lloc, s'absorbeixen els resultats negatius d'exercicis anteriors.

Per tant, l'excedent sobre el qual s'aplica el FRO i el FEPC és de 48.000 euros. És important seguir aquest ordre perquè així ho estableix la llei. No obstant això, en realitzar els assentaments l'ordre és diferent, perquè la decisió d'aplicar els excedents als resultats negatius és de l'assemblea, a proposta del Consell Rector, als comptes anuals que li proposa per a la seva aprovació. Per tant, aquest assentament es farà quan tingui lloc l'assemblea i prengui la decisió

- ✓ 12.000 Excedent cooperatiu (cte. 129...)
A
 → Resultats negatius Any 20XX (cte. 121...)12.000

Remarquem l'indicat anteriorment: quan es produeixen resultats negatius i la decisió de l'assemblea és deixar-ho en un compte per a la seva amortització en els exercicis següents, s'aconsella anomenar el compte de resultats negatius esmentant l'any que s'han produït.

En segon lloc, es calculen els imports que es destinen al FRO i al FEPC.

Al FRO es destina el 30% de l'excedent minorat en les pèrdues, però sense oblidar que d'aquest excedent, 10.000 euros procedeixen de la plusvàlua obtinguda

per la venda de l'immobilitzat, els quals aniran tots al FRO. Per tant, hem de calcular el 30% de 38.000 euros (60.000 - 12.000 - 10.000 = 38.000); és a dir, 11.400 euros serà l'import que es destina al FRO, juntament amb els 10.000 euros indicats anteriorment.

- ✓ 10.000 Excedent cooperatiu (cte. 129...)
A
 → Fons de reserva obligatori (cte. 112)10.000
- ✓ 11.400 Excedent cooperatiu (cte. 129...)
A
 → Fons de reserva obligatori (cte. 112)11.400

En tercer lloc es calcula l'import que es destina al FEPC, que és el 10% dels 38.000 euros; és a dir, 3.800 euros.

- ✓ 3.800 Dotació de l'exercici (cte. 657)
A
 → Fons d'educació i promoció cooperatives (cte. 148) 3.800

CONCEPTE	
Resultat	60.000,00
Dotat al FEPC	3.800,00
Resultat comptable	56.200,00
Dotac. al FRO rtats. extracoop. (10.000 €)	10.000,00
Dotac. al FRO rtats. coop. 30% (60.000 -12.000 -10.000 = 38.000)	11.400,00
Dotac. Al FRO	21.400,00

Una vegada calculades les aplicacions a fons obligatoris, es calcula el cost de l'impost sobre societats:

- Com s'ha indicat, els resultats són resultats cooperatius, per la qual cosa tindrem només base imposable de resultats cooperatius.
- Per calcular la base imposable, s'ha de considerar despesa deduïble el que obligatòriament es destina al FEPC, és a dir, 3.800 euros.
- Recordem que a les cooperatives es compensen quotes íntegres negatives. Per tant, per al càlcul de la Base Imposable tindrem en compte els 60.000 euros minorats pels 3.800 euros; és a dir, 56.200 euros.

Tot seguit, es minora la base imposable al 50% del que es destina obligatòriament al FRO; és a dir, el 50% de 11.400 euros més 10.000 euros; és a dir, 5.700 euros més 5.000 euros, que dona un total de 10.700 euros. Després s'aplicarà el tipus de gravamen dels resultats cooperatius i extracooperatius, el 20% sobre 46.200 menys 5.700 euros; és a dir, 40.500 euros; el 30% sobre 10.000 menys 5.000 euros, és a dir 5.000 euros. Per tant, la quota íntegra prèvia ens dona 9.600 euros.

En aquest moment hem de conèixer a quant ascendia la quota íntegra negativa corresponent als resultats negatius. Suposem que aquests eren en la seva totalitat resultats negatius cooperatius, per la qual cosa la quota íntegra ascendia al 20% d'una quantitat que, minorada de l'excedent negatiu inicial, quedava en 12.000 euros, és a dir, 3.000 euros.

Per tant, la quota íntegra puja a 6.600 euros.

A l'import de 6.600 euros, se'l minorarà en la deducció per doble imposició que, com que no té cap informació, considerarem que no té raó de ser i en la bonificació per cooperativa especialment protegida, és a dir, 3.300 euros. Per tant, la quota íntegra ajustada positiva és de 3.300 euros.

CONCEPTE	
Resultat	60.000,00
Dotac al FEPC	3.800,00
Resultat comptable	56.200,00
Dotac. al FRO	21.400,00
50% Dotació al FRO	10.700,00
Base imposable	40.500,00
Tipus de gravamen	20%
Base imposable	5.000,00
Tipus de gravamen general	30%
Quota íntegra prèvia	9.600,00

COMPTES ANUALS	
BENEFICIS ABANS D'IMPOSTOS	60.000
IMPOST DE SOCIETATS	3.300
RESULTATS DE L'EXERCICI	56.700
FEPC	3.800
RESULTAT COMPTABLE	52.900

	AUGMENTS	DISMINUCIONS
CORRECCIONS AL RESULTAT COMPTABLE		
Agrupacions d'Interès Econòmic i Unions Temporals d'Empresa		
Amortització Lliure i Accelerada		
Operacions d'Arrendament Financer		
Dotacions comptables a provisions no deduïbles fiscalment		
Impost sobre societats	3.300	
Aplicació del valor normal del mercat		
Correcció de rendes per efecte de la depreciació monetària		
Reinversió de beneficis extraordinaris (DT 3ª LIS)		
Despeses i ingressos comptabilitzats en exercicis diferents al de la seva acreditació		
Operacions a termini o amb preu ajornat		
Subcapitalització		
Aportacions i col·laboració a favor d'entitats sense ànim de lucre		
Règim fiscal d'entitats sense ànim de lucre (Llei 49/02)		
Règim fiscal d'entitats parcialment exemptes.		
Valoració béns i drets (operacions cap.VIII Tit.VII LIS)		
Règim fiscal entitats de tinència de valors estrangers		
Exempció doble imposició (art. 21 i 22 LIS)		
Implantació d'empreses a l'estranger (art. 23 LIS)		

Diferiment plusvàlues processos de concentració empresarial (DA 4 ^a LIS)		
Altres correccions		
Cooperatives 50 % dotació obligatòria al FRO		-10.700
Reducció base imposable. Reserva d'inversions Canàries (Llei 19/94)		
Reducció base imposable. Factor d'agotament		
Reducció base imposable. Comunitats titulars de monts veïnals en ma comú		
Compensació bases imposables negatives períodes anteriors		
BASE IMPOSABLE	45.500	
Total import		
Només societats cooperatives		
Resultats cooperatius	40.500	
Resultats extracooperatius	5.000	
Tipus gravamen	0	
QUOTA INTEGRADA		
Quota íntegra prèvia	9.600	
Compensació de quotes per pèrdues de cooperatives	-3.000	
Quota íntegra	6.600	

DEDUCCIONS PER DOBLE IMPOSICIÓ

Saldos pendents de deducció períodes anteriors

Intersocietària al 50 % (art. 30.1 i 3 LIS)

Intersocietària al 100 % (art. 30.2 i 3 LIS)

Plusvàlues font interna (art. 30.5 LIS)

Internacional: impost suportat pel subjecte passiu (art. 31 LIS)

Internacional: dividendes i participacions en beneficis (art. 32 LIS)

Intersocietària al 5/10 % (cooperatives)

BONIFICACIONS-QUOTA ÍNTEGRA AJUSTADA POSITIVA

Bonificació per rendes obtingudes a Ceuta i Melilla

Bonificacions d'activitats exportadores i de prestació de serveis

Bonificació de rendiments per vendes de béns corporals produïts a Canàries

Bonificació d'empreses navilieres a Canàries

Bonificacions de societats cooperatives

3.300

Bonificacions d'entitats dedicades a l'arrendament d'habitatges

Altres bonificacions

Quota íntegra ajustada positiva

3.300

A partir d'aquest punt, s'aplicaran les deduccions que corresponguin fins a obtenir la quota líquida positiva, es continuarà amb la minoració de les retencions i s'obindrà la quota de l'exercici que s'ha d'ingressar o retornar. Posteriorment, es minoraran els pagaments fraccionats i s'afegiran els ajustaments corresponents als beneficis fiscals aplicats i que finalment no corresponen, per arribar al líquid que s'ha d'ingressar o retornar. Suposem que aquests conceptes no tenen cap incidència amb

l'impost que s'ha de pagar, per la qual cosa ens trobem amb el quadre de la pàgina següent.

CONCEPTE	
Resultat	60.000,00
Dotac. al FEPC	3.800,00
Resultat comptable	56.200,00
Quota íntegra prèvia	9.600,00
Quota íntegra negativa anterior	3.000,00
Quota íntegra positiva	6.600,00
Bonif. per esp positiva	3.300,00
Quota íntegra ajustada positiva	3.300,00
ALTRES DEDUCCIONS QUOTA LÍQUIDA POSITIVA	0,00
Quota líquida positiva	3.300,00
Quota de l'exercici a ingressar	3.300,00

Per comptabilitzar-lo, haurem de considerar el següent:

Si es va comptabilitzar com a crèdit fiscal la quota íntegra negativa en l'actiu del balanç, ens trobarem un compte denominat Crèdit per pèrdues que cal compensar de l'exercici X i que ascendeix a 3.000 euros, ja que en el seu moment es va comptabilitzar.

- ✓ 3.000 Crèdit per pèrdues a compensar de l'any X (cte. 4745...)

A

→ Impost sobre beneficis (cte. 630) 3.000

En aquest exercici l'assentament que cal fer és:

- ✓ 6.300 Impost sobre beneficis (cte. 630)

A

→ Crèdit per pèrdues a compensar de l'any X (cte. 4745...) 3.000

→ Hisenda Pública creditora per impost sobre societats (cte. 4752...) 3.300

Càlcul de la quota de l'exercici

A continuació, es reproduïx un quadre pres del llibre sobre comptabilitat de les empreses cooperatives⁵ el qual, per la seva claredat s'entén que pot ajudar a comprendre la mecànica de funcionament del càlcul de l'impost sobre societats a les empreses cooperatives.

QUADRE EXPLICATIU PER AL CÀLCUL DE LA QUOTA DE L'EXERCICI

RESULTATS COOPERATIUS
ABANS D'IMPOSTOS

Diferències permanents

RESULTAT COOPERATIU
AJUSTAT

Diferències temporals

BASE IMPOSABLE
COOPERATIVA

Tipus impositiu cooperatiu 20%

RESULTATS
EXTRACOOPERATIUS ABANS
D'IMPOSTOS

Diferències permanents

RESULTAT
EXTRACOOPERATIU AJUSTAT

Diferències temporals

BASE IMPOSABLE
EXTRACOOPERATIVA

Tipus impositiu general

QUOTA ÍNTEGRA

Compensació Quotes Íntegres
negatives

Deduccions per doble Imposició

QUOTA ÍNTEGRA AJUSTADA

Bonificació 50% (Coop. esp. prot.)

QUOTA LÍQUIDA

Retencions i pagaments a compte

A pagar o a retornar

Cubedo Tortonda, Manuel *La contabilidad de las empresas cooperativas*
Editorial CIRIEC-ESPAÑA "Centro Internacional sobre la Economía Pública, Social y Cooperativa"
Any 2004

Concepte

La memòria és un document que elabora l'empresa i forma part del conjunt denominat comptes anuals. Els comptes anuals estan formats per la memòria, el balanç, el compte de pèrdues i guanys i l'estat de canvis del patrimoni net; en empreses grans, també l'estat de fluxos de tresoreria.

Al Pla comptable s'indica la informació que cal exposar, sempre en termes de mínims, tant en el model normal com en l'abreujat.

El fet que existeixi un contingut mínim no significa que no es pugui informar d'altres conceptes que es consideren importants per a la interpretació del balanç i del compte de pèrdues i guanys.

Tal com s'ha indicat anteriorment, a l'ordre EHA/3360/2010 es plantegen els models normal i abreujat de la memòria dels comptes anuals i es creen, com a informació addicional, els apartats següents:

- Per al model normal: Separació de les partides del compte de pèrdues i guanys per a la determinació dels diferents resultats: cooperatius, extracooperatius, d'activitats econòmiques distintes de la cooperativitzada, d'inversions o de participacions financeres en societats, d'alienació d'immobilitzat i d'acords intercooperatius.
- Per al model abreujat: No cal separar les diferents partides integrants del compte de pèrdues i guanys. La norma estableix els criteris d'elaboració dels comptes anuals, quant a l'assignació d'ingressos i despeses directes, així com la imputació d'ingressos i despeses comuns. Tots es detallaran a la memòria, fent especial esment al moment que es canviï de

criteri, en què s'exposaran els motius per canviar i l'impacte quantitatiu que tindran els canvis en les valoracions.

Quan la societat cooperativa tingui diferents seccions haurà d'informar separatament d'actius, passius, despeses i ingressos corresponents a cadascuna de les seccions, tenint en compte els estatuts i les regles que estableix l'ordre EHA/3360/2010, (norma tretzena).

Es proposa el següent model:

MEMÒRIA ECONÒMICA

1. Activitat de l'empresa

La societat.....
és una societat constituïda el de
..... de
a....., té el domicili social i
fiscal a
..... i desen-
volupa activitats a
.....

Aquesta societat té per objecte social
.....
.....
.....
.....
.....

(Quan pertanyi a un grup de societats)

La societat forma part d'un grup de societats la denominació del qual és

D'acord amb el contingut de l'article 42 del codi de comerç, la societat està / no

està obligada a formular comptes anuals consolidats. La moneda funcional de la societat és l'euro. Conseqüentment, les operacions en altres divises diferents de l'euro es consideren anomenades en «moneda estrangera».

1. Informació complementària:

Modificacions estatutàries: *(data en què es va elevar a escriptura pública, el nom del notari i la inscripció en el registre de cooperatives).*

Nombres de persones sòcies i tipus.

Nombres de persones treballadores i tipus de contracte laboral.

2. Bases de presentació dels comptes anuals

1. Imatge fidel:

Els comptes anuals s'han preparat a partir dels registres comptables de la societat i es presenten d'acord amb la legislació mercantil vigent i amb les normes establertes al Pla general de comptabilitat, amb objecte de mostrar la imatge fidel del patrimoni, de la situació financera i dels resultats de l'empresa. Així mateix, l'estat de fluxos d'efectiu s'ha preparat d'acord amb les normes i els criteris establerts en el Pla general de comptabilitat i reflecteixen l'evolució i situació dels recursos líquids de la societat.

S'han seguit, sense excepció, totes les normes i els criteris establerts al Pla general de comptabilitat vigent en el moment de la formulació d'aquests comptes.

Per mostrar la imatge fidel, no s'han aplicat les disposicions legals següents:

.....
.....

2. Principis comptables no obligatoris aplicats.

No s'han aplicat principis comptables no obligatoris. S'han aplicat els següents principis comptables no obligatoris:

.....
.....

3. Aspectes crítics de la valoració i estimació de la incertesa.

No hi ha aspectes crítics de la valoració i estimació de la incertesa.

.....
.....

4. Comparació de la informació

Les xifres emeses han estat adaptades segons els últims criteris i s'han reexpressat i reclassificat les magnituds de l'exercici anterior per fer-lo comparable, aquest fet no ha afectat el compliment de l'objectiu de la imatge fidel dels comptes anuals corresponents a l'exercici anterior.

.....
.....

5. Agrupació de partides

Per tal de facilitar la comprensió del balanç i el compte de pèrdues i guanys, aquests estats es presenten de forma agrupada, i les anàlisis requerides es presenten en les notes corresponents a la memòria.

.....
.....

6. Elements recollits en diferents partides.

No hi ha elements de naturalesa similar inclosos en diferents partides dins del balanç de situació.

Els elements patrimonials que estan registrats en dues o més partides del balanç són els següents:

Element patrimonial	Import	Altres partides on estiguin registrats

7. Canvis de criteris comptables.

No s'han efectuat altres canvis en criteris comptables que els marcats per l'adaptació de la comptabilitat al nou Pla general comptable

.....

8. Correcció d'errors.

No s'han detectat errors existents al tancament de l'exercici que obliguin a reformular els comptes, els fets coneguts amb posterioritat al tancament, que podrien aconsellar ajustos a les estimacions a tancament de l'exercici, han estat esmentats en els apartats corresponents.

.....

.....

3. Aplicació del resultats

1. La proposta d'aplicació del resultat de l'exercici és la següent:

Base de repartiment	Import
Saldo del compte de pèrdues i guanys	
Romanent	
Reserves voluntàries	
Altres reserves de lliure disposició	
Total	

Aplicació	Import
Al fons de reserva obligatori (xx %)	
A reserves voluntàries	
Al fons de reemborsament o actualització i revaloració d'actius	
A compensació de pèrdues d'exercicis anteriors	
Altres (cal especificar)	
Total	

2. Retorns a compte

El dia dede 20..... el consell rector va aprovar el repartiment d'un dividend a compte del resultat de l'exercici per un import de euros per acció. Aquest dividend s'ha satisfet en l'exercici 20....

4. Normes de registre i valoració

1. Immobilitzat intangible

Els actius intangibles es registren pel seu cost d'adquisició i/o producció i, posteriorment, es valoren al

seu cost, llevat de l'amortització acumulada corresponent, si n'hi ha, i/o les pèrdues per deteriorament que hagin experimentat. Aquests actius s'amortitzen en funció de la seva vida útil.

La societat reconeix qualsevol pèrdua que s'hagi pogut produir en el valor registrat d'aquests actius amb origen en el seu deteriorament. Els criteris per al reconeixement de les pèrdues per deteriorament d'aquests actius i, si s'escau, de les recuperacions de les pèrdues per deteriorament registrades en exercicis anteriors són similars als aplicats pels actius materials.

a. Despeses de recerca i desenvolupament.

Les despeses de recerca i desenvolupament només es reconeixen com a actiu intangible si es compleixen les condicions indicades a continuació:

- I. Si estan específicament individualitzats per projectes i el seu cost està clarament establert, de manera que es pot distribuir en el temps.
- II. Si hi ha motius fundats de l'èxit tècnic i de la rendibilitat economicocomercial del projecte o projectes de què es tracti.

Aquests actius s'amortitzen linealment al llarg de les seves vides útils, que s'ha considerat que són de anys. En el cas que existissin dubtes raonables sobre l'èxit tècnic o la rendibilitat economicocomercial del projecte, els imports registrats en l'actiu s'imputarien directament a pèrdues de l'exercici.

b. Propietat industrial.

S'han comptabilitzat en aquest concepte les despeses de desenvolupament capitalitzades ja que se n'ha obtingut la patent o similar corresponent. S'ha inclòs el cost de registre i formalització de la

propietat industrial (*i els imports per l'adquisició a tercers dels drets corresponents*).

Aquests actius s'amortitzen linealment al llarg de les seves vides útils, que són anys.

c. Fons de comerç.

S'ha registrat en l'actiu ja que el seu valor es posa de manifest en virtut d'una adquisició onerosa, en el context d'una combinació de negocis.

El seu import s'ha determinat per diferència entre el cost d'una combinació de negocis i el corresponent valor dels actius identificables adquirits menys el dels passius assumits.

El fons de comerç no s'amortitza, ja que es considera que té una vida útil indefinida, i es revisa anualment per analitzar les possibles pèrdues per deteriorament del seu valor; en aquest cas es procedeix al registre de la correcció valorativa per deteriorament.

d. Drets de traspàs.

Figuren a l'actiu perquè el seu valor s'ha posat de manifest en virtut d'una adquisició onerosa.

Aquests actius s'amortitzen linealment en funció de la vida útil que s'ha estimat en anys i s'analitzen les seves possibles pèrdues de valor per efectuar la corresponent correcció valorativa per deteriorament.

e. Aplicacions informàtiques.

Els costos d'adquisició i desenvolupament incorreguts en relació amb els sistemes informàtics bàsics en la gestió de la societat es registren amb càrrec a l'epígraf «Aplicacions informàtiques» del balanç de situació.

Els costos de manteniment dels sistemes informàtics es registren amb càrrec al compte de resultats de l'exercici en què s'incorren.

L'amortització de les aplicacions informàtiques es duu a terme linealment en un període de anys.

f. Altres immobilitzats intangibles.

En «Altres actius intangibles», principalment s'hi inclouen els conceptes següents:

i. Concessions administratives

S'ha inclòs en l'actiu del balanç aquesta partida, ja que compleix els requisits especificats en les normes de registre i de valoració. S'amortitza linealment al llarg de la seva vida útil, que s'ha estimat en anys.

ii. Drets comercials

S'han inclòs en l'actiu del balanç aquesta partida, ja que compleix els requisits especificats en les normes de registre i de valoració. S'amortitza linealment al llarg de la seva vida útil, que s'ha estimat en anys.

iii. Propietat intel·lectual

S'han inclòs en l'actiu del balanç aquesta partida, ja que compleix els requisits especificats en les normes de registre i de valoració. S'amortitza linealment al llarg de la seva vida útil, que s'ha estimat en anys.

iv. Llicències

S'han inclòs en l'actiu del balanç aquesta partida, ja que compleix els requisits especificats en les normes de registre i de valoració. S'amortitza linealment al llarg de la seva vida útil, que s'ha estimat en anys.

No hi ha actius intangibles amb una vida útil indefinida diferents del fons de comerç.

2. *Immobilitzat material*

a. Cost.

Els béns compresos en l'immobilitzat material es valoren a preu d'adquisició o al cost de producció.

Formen part de l'immobilitzat material els costos financers corresponents al finançament dels projectes d'instal·lacions tècniques el període de construcció de les quals supera l'any, fins a la preparació de l'actiu per al seu ús.

Exclusivament quan suposen un augment de la seva capacitat, productivitat o prolongació de la vida útil, els costos de renovació, ampliació o millora són incorporats a l'actiu amb el valor més alt del bé.

Les despeses periòdiques de manteniment, conservació i reparació s'imputen a resultats, seguint el principi de meritació, com a cost de l'exercici en què s'incorren.

b. Amortització.

L'amortització d'aquests actius comença quan els actius estan llestos per a l'ús per al qual van ser projectats.

L'amortització es calcula, aplicant el mètode lineal, sobre el cost d'adquisició dels actius menys el seu valor residual; s'entén que els terrenys sobre els quals s'assenten els edificis i altres construccions tenen una vida útil indefinida i que, per tant, no són objecte d'amortització.

Les dotacions anuals en concepte d'amortització dels actius materials es duen a terme amb contrapartida en el compte de resultats i, bàsicament, equivalen als percentatges d'amortització determinats en funció dels anys de vida útil estimada, com a mitjana, dels diferents elements:

	Anys de vida útil estimada
Construccions	
Instal·lacions tècniques i maquinària	
Utillatge i eines	
Mobiliari i estris	
Equips informàtics	
Elements de transport	
....	

Els valors residuals i les vides útils es revisen, ajustant-los, si s'escau, a la data de cada balanç.

3. *Inversions immobiliàries i arrendaments*

Els terrenys o construccions que l'empresa destina a l'obtenció d'ingressos per arrendaments o els que posseeix amb la intenció d'obtenir plusvàlues a través de la seva alienació s'han inclòs en l'epígraf «Inversions immobiliàries».

Els béns de propietat d'inversió es presenten valorat al seu cost d'adquisició, actualitzat en alguns casos, d'acord amb la legislació aplicable. Per tal de fer-ne la valoració i estimar-ne la vida útil s'utilitzen els mateixos criteris que els elements de la mateixa classe de l'immobilitzat material.

a. Cost.

Els béns compresos en l'immobilitzat material es valoren a preu d'adquisició o al cost de producció.

Formen part de l'immobilitzat material els costos financers corresponents al finançament dels projectes d'instal·lacions tècniques el període de construcció de les quals supera l'any, fins a la preparació de l'actiu per al seu ús.

Exclusivament quan suposen un augment de la seva capacitat, productivitat o prolongació de la vida útil, els costos de renovació, ampliació o millora són incorporats a l'actiu amb el valor més alt del bé.

Les despeses periòdiques de manteniment, conservació i reparació s'imputen a resultats, seguin el principi de meritació, com a cost de l'exercici en què s'incorren.

b. Amortització.

L'amortització d'aquests actius comença quan els actius estan llestos per a l'ús per al qual van ser projectats.

L'amortització es calcula, aplicant el mètode lineal, sobre el cost d'adquisició dels actius menys el seu valor residual; s'entén que els terrenys sobre els quals s'assenten els edificis i altres construccions tenen vida útil indefinida i que, per tant, no són objecte d'amortització.

Les dotacions anuals en concepte d'amortització dels actius materials es duen a terme amb contrapartida al compte de resultats i, bàsicament, equivalen als percentatges d'amortització determinats en funció dels anys de vida útil estimada, com a mitjana, dels diferents elements:

	Anys de vida útil estimada
Construccions	
Instal·lacions tècniques i maquinària	
Elements de transport	
....	

Els valors residuals i les vides útils es revisen i, si s'escau, s'ajusten a la data de cada balanç.

4. Arrendaments

Els actius materials adquirits en règim d'arrendament financer es registren en la categoria d'actiu a què correspon el bé arrendat, i s'amortitza en la seva vida útil prevista seguint el mateix mètode que se segueix per als actius en propietat.

Els arrendaments es classifiquen com a arrendaments financers sempre que les seves condicions transfereixin substancialment els riscos i avantatges derivats de la propietat a l'arrendatari. La resta d'arrendaments es classifiquen com a arrendaments operatius.

La política d'amortització dels actius en règim d'arrendament financer és similar a l'aplicada a les immobilitzacions materials pròpies. Si no hi ha la certesa raonable que l'arrendatari acabarà obtenint el títol de propietat en acabar el contracte d'arrendament, l'actiu s'amortitza en el període més curt entre la vida útil estimada i la durada del contracte d'arrendament.

Els interessos derivats del finançament d'immobilitzat mitjançant arrendament financer s'imputen als resultats de l'exercici d'acord amb el criteri de l'interès efectiu, en funció de l'amortització del deute.

5. Permutes

Durant l'exercici s'ha produït una permuta que, per les seves característiques, s'ha qualificat de comercial, i es procedeix a la comptabilització del resultat generat ja que era possible obtenir de forma fiable el valor raonable de l'element lliurat / rebut. Les circumstàncies que han portat a qualificar la permuta com a comercial són les següents:

- Hi ha una diferència entre la configuració (risc, calendari i import) dels fluxos d'efectiu de l'immobilitzat rebut i la configuració dels fluxos d'efectiu de l'actiu lliurat.

- S'ha produït una variació en el valor actual dels fluxos d'efectiu després d'impostos de les activitats de l'empresa afectades per la permuta.

A més, les diferències sorgides són significatives, en comparar-les amb el valor raonable dels actius intercanviats.

Durant l'exercici s'ha produït una permuta que, per les seves característiques, s'ha qualificat de no comercial. L'immobilitzat material rebut s'ha valorat pel valor comptable del bé lliurat més les contrapartides monetàries que s'han lliurat a canvi, tenint en compte que el límit seria el valor raonable de l'immobilitzat rebut, quan aquest fos més petit.

Durant l'exercici no s'ha produït cap permuta.

6. Instruments financers

Actius financers

Les diferents categories d'actius financers són les següents:

Préstecs i partides a cobrar

En aquesta categoria s'han inclòs els actius que s'han originat en la venda de béns i prestació de serveis per operacions de tràfic de l'empresa. També s'hi han inclòs els actius financers que no s'han originat en les operacions de tràfic de l'empresa i que, com que no són instruments de patrimoni ni derivats, presenten uns cobraments de quantitat determinada o determinable.

Aquests actius financers s'han valorat pel cost raonable, que no és altre que el preu de la transacció, és a dir, el valor raonable de la contraprestació més tots els costos que hi són directament atribuïbles.

Posteriorment, aquests actius s'han valorat pel seu cost amortitzat, i s'han imputat al compte de pèrdues i guanys els interessos meritats, aplicant el mètode de l'interès efectiu.

Per cost amortitzat s'entén el cost d'adquisició d'un actiu o passiu financer menys els reemborsaments de principal i corregit (en més o menys, segons s'escaigui) per la part imputada sistemàticament a resultats de la diferència entre el cost inicial i el corresponent valor de reemborsament al venciment. En cas dels actius financers, el cost amortitzat inclou, a més, les correccions al seu valor motivades pel deteriorament que hagin experimentat.

El tipus d'interès efectiu és el tipus d'actualització que iguala exactament el valor d'un instrument financer a la totalitat dels seus fluxos d'efectiu estimats per tots els conceptes al llarg de la seva vida romanent.

Els dipòsits i les fiances es reconeixen per l'import desemborsat per fer front als compromisos contractuals.

Es reconeixen en el resultat del període les donacions i retrocessions de provisions per deteriorament del valor dels actius financers per diferència entre el valor en llibres i el valor actual dels fluxos d'efectiu recuperables.

Inversions mantingudes fins al venciment

Actius financers no derivats els cobraments dels quals són fixos o determinables, que es negocien en un mercat actiu i amb venciment fix en els quals la societat té la intenció i la capacitat de conservar fins a la seva finalització. Després del reconeixement inicial pel seu valor raonable, s'han valorat també al seu cost amortitzat.

Actius financers registrats a valor raonable amb canvis en resultats

En aquesta categoria s'han inclòs els actius financers híbrids, és a dir, aquells que combinen un contracte principal no derivat i un derivat financer i altres actius financers que l'empresa ha considerat convenient incloure en aquesta categoria en el moment del seu reconeixement inicial.

S'han valorat inicialment pel seu valor raonable. Els costos de transacció que han estat directament atribuïbles s'han registrat al compte de resultats. També s'han registrat en el compte de resultats les variacions que s'hagin produït en el valor raonable

Actius financers disponibles per a la venda

En aquesta categoria s'han inclòs els valors representatius de deute i instruments de patrimoni d'altres empreses que no s'han inclòs en cap altra categoria.

S'ha valorat inicialment pel seu valor raonable i s'han inclòs en la seva valoració inicial l'import dels drets preferents de subscripció i similars, que s'han adquirit.

Posteriorment, aquests actius financers es valoren pel seu valor raonable, sense deduir els costos de transacció en els quals s'han d'incórrer per a la seva alienació.

Els canvis que es produeixen en el valor raonable es registren directament en el patrimoni net.

Derivats de cobertura

Dintre d'aquesta categoria s'han inclòs els actius financers que han estat designats per cobrir un risc específic que pugui tenir impacte en el compte de resultats per les variacions en el valor raonable o en els fluxos d'efectiu de les partides cobertes.

Aquests actius s'han valorat i registrat d'acord amb la seva naturalesa.

Correccions valoratives per deteriorament

Al tancament de l'exercici, s'han efectuat les correccions valoratives necessàries per l'existència d'evidència objectiva que el valor en llibres d'una inversió no és recuperable.

L'import d'aquesta correcció és la diferència entre el valor en llibres de l'actiu financer i l'import recuperable. S'entén per import recuperable l'import més elevat entre el seu valor raonable menys els costos de venda i el valor actual dels fluxos d'efectius futurs derivats de la inversió.

Les correccions valoratives per deteriorament i, si s'escau, la seva reversió s'han registrat com una despesa o un ingrés respectivament en el compte de pèrdues i guanys. La reversió té el límit del valor en llibres de l'actiu financer.

En particular, al final de l'exercici es comprova l'existència d'evidència objectiva que el valor d'un crèdit (o d'un grup de crèdits amb similars característiques de risc valorats col·lectivament) s'ha deteriorat com a conseqüència d'un o més esdeveniments que han ocorregut després del seu reconeixement inicial i que han provocat una reducció o un retard en els fluxos d'efectiu que s'havien estimat rebre en el futur i que pot estar motivat per insolvència del deutor.

La pèrdua per deteriorament serà la diferència entre el seu valor en llibres i el valor actual dels fluxos d'efectiu futurs que s'han estimat que es rebran, descomptant-los al tipus d'interès efectiu calculat en el moment del seu reconeixement inicial.

Passius financers

Dèbits i partides a pagar

En aquesta categoria s'han inclòs els passius financers que s'han originat en la compra de béns i serveis per operacions de tràfic de l'empresa i aquells que, no sent instruments derivats, no tenen origen comercial.

Inicialment, aquests passius financers s'han registrat pel seu valor raonable, que és el preu de la transacció més tots aquells costos que han estat directament atribuïbles.

Posteriorment, s'han valorat pel seu cost amortitzat. Els interessos meritats s'han comptabilitzat en el compte de pèrdues i guanys, aplicant el mètode d'interès efectiu.

Els dèbits per operacions comercials amb venciment no superior a un any i que no tenen un tipus d'interès contractual, així com els desemborsaments exigits per tercers sobre participacions, el pagament de les quals s'espera que sigui a curt termini, s'han valorat pel seu valor nominal.

Els préstecs i descoberts bancaris que meriten interessos es registren per l'import rebut, net de costos directes d'emissió. Les despeses financeres, incloent-hi les primes que s'han de pagar en la liquidació o el reemborsament, i els costos directes d'emissió es comptabilitzen segons el criteri de la meritació en el compte de resultats, utilitzant el mètode de l'interès efectiu, i s'afegeixen a l'import en llibres de l'instrument en la mesura que no es liquiden en el període en què es meriten.

Els préstecs es classifiquen com a corrents, si no és que la societat té el dret incondicional per ajornar la

cancel·lació del passiu durant, com a mínim, els dotze mesos següents a la data del balanç.

Els creditors comercials no meriten explícitament interessos i es registren pel seu valor nominal.

Passius a valor raonable amb canvis en el compte de resultats

En aquesta categoria s'han inclòs els passius financers híbrids, és a dir, aquells que combinen un contracte principal no derivat i un derivat financer i altres passius financers que l'empresa ha considerat convenient incloure dins d'aquesta categoria en el moment del seu reconeixement inicial.

S'han valorat inicialment pel seu valor raonable, que és el preu de la transacció. Els costos de transacció que han estat directament atribuïbles s'han registrat en el compte de resultats. També s'han imputat al compte de resultats les variacions que s'hagin produït en el valor raonable.

Durant l'exercici no s'ha donat de baixa cap actiu ni passiu financer.

Els criteris emprats per donar de baixa un actiu financer són que hagi expirat o s'hagin cedit els drets contractuals sobre els fluxos d'efectiu de l'actiu financer, de manera que és necessari que s'hagin transferit de manera substancial els riscos i els beneficis inherents a la seva propietat.

Un cop s'ha donat de baixa l'actiu, el guany o la pèrdua sorgits d'aquesta operació formaran part del resultat de l'exercici en el qual s'hagi produït.

En el cas dels passius financers, l'empresa els dóna de baixa quan l'obligació s'ha extingit. També es dóna de baixa un passiu financer quan es produeix un intercan-

vi d'instruments financers amb condicions substancialment diferents.

La diferència entre el valor en llibres del passiu financer i la contraprestació pagada, incloent-hi els costos de transacció atribuïbles, es recull al compte de pèrdues i guanys.

Inversions en empreses del grup, multigrup i associades

Aquest tipus d'inversions s'han valorat inicialment pel seu cost, és a dir, el valor raonable de la contraprestació lliurada més els costos de transacció que li han estat directament atribuïbles. Posteriorment, aquestes inversions s'han valorat pel seu cost, menys l'import acumulat de les correccions valoratives per deteriorament.

Criteris per a la determinació dels ingressos i les despeses procedents de les diferents categories d'instruments financers

Els interessos i dividendes d'actius financers meritats amb posterioritat, en el moment de l'adquisició s'han reconegut com a ingressos en el compte de pèrdues i guanys. Per al reconeixement dels interessos s'ha utilitzat el mètode de l'interès efectiu. Els dividendes es reconeixen quan es declari el dret del soci a rebre'ls.

Instruments de patrimoni propi en poder de l'empresa

Quan l'empresa ha efectuat alguna transacció amb els seus propis instruments de patrimoni, s'ha registrat l'import d'aquests instruments en el patrimoni net. Les despeses derivades d'aquestes transaccions, incloent-hi les d'emissió d'aquests instruments, s'han registrat directament contra el patrimoni net com a reserves menors.

Quan s'ha desistit d'una operació d'aquesta naturalesa, les despeses que se'n deriven s'han reconegut al compte de pèrdues i guanys.

7. Existències

Les existències estan valorades al preu d'adquisició o al cost de producció. Si necessiten un període de temps superior a l'any per estar en condicions de ser venudes, s'inclouen en aquest valor les despeses financeres oportunes.

Quan el valor net realitzable sigui inferior al seu preu d'adquisició o al seu cost de producció, s'han de fer les correccions valoratives corresponents.

El valor net realitzable representa l'estimació del preu de venda menys tots els costos estimats de terminació i els costos que seran incorreguts en els processos de comercialització, venda i distribució.

La societat realitza una avaluació del valor net realitzable de les existències al final de l'exercici, i dota la pèrdua oportuna quan aquestes es trobin sobrevalorades.

Quan les circumstàncies que prèviament han causat la rebaixa hagin deixat d'existir o quan hi hagi una evidència clara de l'increment en el valor net realitzable per un canvi de les circumstàncies econòmiques, es procedeix a revertir l'import d'aquesta rebaixa.

8. Transaccions en moneda estrangera

Les transaccions en moneda estrangera es registren en el moment del seu reconeixement inicial, fent servir la moneda funcional i aplicant el tipus de canvi vigent en la data de la transacció entre la moneda funcional i l'estrangera.

En la data de cada balanç de situació, els actius i passius monetaris en moneda estrangera es converteixen segons els tipus vigents en la data de tancament. Les partides no monetàries en moneda estrangera, mesurades en termes de cost històric, es converteixen al tipus de canvi de la data de la transacció.

Les diferències de canvi de les partides monetàries que sorgeixin, en liquidar-les o en convertir-les al tipus de canvi al tancament, es reconeixen en els resultats de l'any, llevat de les que formin part de la inversió d'un negoci a l'estranger, que es reconeixen directament en el patrimoni net d'impostos fins al moment de l'alienació.

A vegades, amb la finalitat de cobrir la seva exposició a certs riscos de canvi, la societat formalitza contractes i opcions a termini de moneda estrangera.

Els ajustos del fons de comerç i el valor raonable generats en l'adquisició d'una entitat amb moneda funcional diferent de l'euro, es consideren actius i passius d'aquesta entitat i es converteixen segons el tipus d'interès vigent al tancament.

9. *Impost sobre beneficis*

La despesa per impost sobre beneficis representa la suma de la despesa per impost sobre beneficis de l'exercici, així com per l'efecte de les variacions dels actius i passius per impostos anticipats, diferits i crèdits fiscals.

La despesa per impost sobre beneficis de l'exercici es calcula mitjançant la suma de l'impost corrent que resulta de l'aplicació del tipus de gravamen sobre la base imposable de l'exercici, després d'aplicar les deduccions que fiscalment són admissibles, més la variació dels actius i passius per impostos anticipats

/ diferits i crèdits fiscals, tant per bases imposables negatives com per deduccions.

Els actius i passius per impostos diferits inclouen les diferències temporàries que s'identifiquen com aquells imports que es preveuen pagables o recuperables per les diferències entre els imports en llibres dels actius i passius i el seu valor fiscal, així com les bases imposables negatives pendents de compensació i els crèdits per deduccions fiscals no aplicades fiscalment. Aquests imports es registren aplicant a la diferència temporària o crèdit que correspongui el tipus de gravamen al qual s'espera recuperar-los o liquidar-los.

Es reconeixen passius per impostos diferits per a totes les diferències temporàries imposables, excepte el reconeixement inicial (llevat d'una combinació de negocis) d'altres actius i passius en una operació que no afecta ni el resultat fiscal ni el resultat comptable. Per la seva banda, els actius per impostos diferits, identificat amb diferències temporàries només es reconeixen en el cas que es consideri probable que la societat tindrà en el futur suficients guanys fiscals contra els quals poder fer-los efectius. La resta d'actius per impostos diferits (bases imposables negatives i deduccions pendents de compensar) només es reconeixen en cas que es consideri probable que la societat tingui en el futur suficients guanys fiscals contra els quals poder fer-los efectius.

Amb ocasió de cada tancament comptable, es revisen els impostos diferits registrats (tant actius com passius) amb objectiu de comprovar que es mantenen vigents; llavors, se n'efectuen les correccions oportunes d'acord amb els resultats de les anàlisis efectuades.

10. Ingressos i despeses

Els ingressos i les despeses s'imputen en funció del principi de meritació, és a dir, quan es produeix el corrent real de béns i serveis que representen, amb independència del moment en què es produeixi el corrent monetari o financer que se'n deriva. Concretament, els ingressos es calculen al valor raonable de la contraprestació a rebre i representen els imports a cobrar pels béns lliurats i els serveis prestats en el marc ordinar de l'activitat, deduïts els descomptes i impostos.

Els ingressos per interessos es meriten seguint un criteri financer temporal, en funció del principal pendent de pagament i el tipus d'interès efectiu aplicable.

Els serveis prestats a tercers es reconeixen en formalitzar l'acceptació per part del client. Els que en el moment de l'emissió d'estats financers es troben realitzats, però no acceptats, es valoren al valor més petit entre els costos incorreguts i l'estimació d'acceptació.

11. Provisions i contingències

Els comptes anuals de la societat recullen totes les provisions significatives en les quals és més gran la probabilitat que hagi d'atendre l'obligació.

Les provisions es reconeixen únicament d'acord amb fets presents o passats que generen obligacions futures. Es quantifiquen tenint en consideració la millor informació disponible sobre les conseqüències de l'esdeveniment que les motiven i són reestimades a cada tancament comptable. S'utilitzen per afrontar les obligacions específiques per a les quals van ser originalment reconegudes. Es procedeix a la seva reversió total o parcial, quan aquestes obligacions deixen d'existir o disminueixen.

12. Despeses de personal

Les despeses de personal inclouen tots els havers i les obligacions d'ordre social obligatòries o voluntàries meritades en cada moment, reconeixent les obligacions per pagues extres, vacances o havers variables i les seves despeses associades.

Alguns empleats perceben com a part de la seva remuneració una aportació a un pla de pensions d'aportació definida gestionada de forma externalitzada i es reconeix com a despesa de personal; en no existir cap remuneració a llarg termini en forma de prestació definida gestionada internament no es reconeix cap passiu en aquest concepte.

13. Bestretes laborals

Les bestretes inclouen les partides avançades al personal a compte de la retribució percebuda per la prestació de serveis.

14. Subvencions, donacions i llegats

Les subvencions, donacions i llegats no reintegrables es comptabilitzen com a ingressos directament imputats al patrimoni net i es reconeixen en el compte de pèrdues i guanys com a ingressos sobre una base sistemàtica i racional de forma correlacionada amb les despeses derivades de la despesa o inversió objecte de la subvenció.

Les subvencions, donacions i llegats que tinguin caràcter de reintegrables es registren com a passius de l'empresa fins que adquireixen la condició de no reintegrables.

15. Negocis conjunts

Per la naturalesa de l'activitat de la societat és habitual dur a terme negocis conjunts amb altres societats per a la realització d'alguns projectes. En funció del

grau de participació, model de gestió o forma jurídica, en cas que es constitueixi una persona jurídica o es comprí una participació, es regirà per les normes corresponents de l'apartat anterior i s'incorporaran als comptes de la societat per mitjà del sistema de posada en equivalència, integració global o integració proporcional.

En cas de no constituir-se forma jurídica, les inversions dutes a terme, les despeses incorregudes i els ingressos efectuats es reconeixen proporcionalment.

16. Transaccions entre parts vinculades

Les operacions comercials o financeres amb parts vinculades es duen a terme a preu de mercat. No es

reconeix cap benefici ni cap pèrdua en les operacions internes.

A les operacions en negocis conjunts es reconeixen les despeses incorregudes per la societat, que es minoren, si s'escau, si hi ha un dret contractual per repercutir-lo a altres contraparts del negoci conjunt. No es reconeix cap benefici en operacions internes del negoci conjunt.

5. Immobilitzat material

Les partides que componen l'immobilitzat material de la societat, així com el moviment de cada una d'aquestes partides, es poden observar en el quadre següent:

Cost	Saldo inicial	Entrades	Sortides	Traspassos	Saldo final
Terrenys i béns naturals					
Construccions					
Inst. tècniques					
Maquinària					
Utillatge					
Altres instal·lacions					
Mobiliari					
Equips per a processos d'informació					
Elements de transport					
Altre immobilitzat material					
TOTAL					

Amortització	Saldo inicial	Dotacions	Sortides	Traspassos	Saldo final
Terrenys i béns naturals					
Construccions					
Inst. tècniques					
Maquinària					
Utillatge					
Altres instal·lacions					
Mobiliari					
Equips per a processos d'informació					
Elements de transport					
Altre immobilitzat material					
TOTAL					

Correccions valoratives per deteriorament de valor	Saldo inicial	Dotacions	Sortides	Traspassos	Saldo final
Terrenys i béns naturals					
Construccions					
Inst. tècniques					
Maquinària					
Utillatge					
Altres instal·lacions					
Mobiliari					
Equips per a processos d'informació					
Elements de transport					
Altre immobilitzat material					
TOTAL					

6. Inversions immobiliàries

El saldo d'«Inversions immobiliàries» està format, a 31 de desembre de 20...., en la seva pràctica totalitat per immobles urbans que es troben arrendats a tercers.

El moviment que hi ha hagut els exercicis 20XX i 20XX-1 en aquest epígraf ha estat el següent:

Cost	Saldo inicial 31-12-200(X-1)	Altes	Baixes	Saldo final	Saldo Final 31/12/20XX
Inversions en terrenys i béns naturals					
Inversions en construccions					
TOTAL					

Amortització acumulada	Saldo inicial 31-12-200(X-1)	Dotacions	Baixes	Saldo Final 31/12/20XX
Inversions en terrenys i béns naturals				
Inversions en construccions				
TOTAL				

Valor net	Saldo inicial 31-12-200(X-1)	Saldo Final 31/12/20XX
Inversions en terrenys i béns naturals		
Inversions en construccions		
TOTAL		

7. Immobilitzat intangible

1. Les partides que componen l'immobilitzat intangible de la societat, així com el moviment de cada una d'aquestes partides es poden observar en el quadre següent:

2. No existeixen actius intangibles amb vida útil definida diferents del fons de comerç.

Cost	Saldo Inicial	Entrades	Sortides	Traspassos	Saldo Final
Recerca					
Desenvolupament					
Concessions administratives					
Propietat industrial					
Drets de traspàs					
Aplicacions informàtiques					
Bestretes per a immobilitzacions intangibles					
TOTAL					

Amortització	Saldo Inicial	Dotacions	Sortides	Saldo Final
Recerca				
Desenvolupament				
Concessions administratives				
Propietat industrial				
Drets de traspàs				
Aplicacions informàtiques				
Bestretes per a immobilitzacions intangibles				
TOTAL				

8. Arrendaments financers i altres operacions de naturalesa similar

Arrendaments financers:

La societat té béns en règim d'arrendament financer per un import net de euros.

- a) La informació més rellevant per a cada bé en règim d'arrendament financer és la següent:

Concepte	20XX	20XX-1
Cost del bé en origen		
Valor opció de compra		
Import de quotes satisfetes en exercicis anteriors		
Import de quotes satisfetes en l'exercici		
Quotes pendents		
Fa un any		
Entre un i cinc anys		
Més de cinc anys		

Arrendaments operatius

- a) Les despeses en concepte d'arrendament al llarg de l'últim exercici i compromisos adquirits de futures quotes d'arrendament mínimes en virtut d'arrendaments operatius no cancel·lables han estat els següents:

	20XX	20XX-1
Cobraments futurs mínims		
Fins a un any		
Entre un i cinc anys		
Més de cinc anys		

9. Instruments financers

A. Informació sobre la rellevància dels instruments financers en la situació financera i els resultats de l'empresa.

Informació relacionada amb el balanç

1. Actius financers, llevat d'inversions en el patrimoni d'empreses del grup, multigrup i associades..

Categories	Classes	Instruments financers a llarg termini					Instruments financers a curt termini					Total		
		Instruments de patrimoni		Valors representatius de deute		Crèdits derivats Altres	Instruments de patrimoni		Valors representatius de deute		Crèdits derivats Altres			
		Ex X	Ex X-1	Ex X	Ex X-1	Ex X	Ex X-1	Ex X	Ex X-1	Ex X	Ex X-1	Ex X	Ex X-1	Ex X
Actius a valor raonable amb canvis en pèrdues i guanys:														
- Mantinguts per negociar negociar														
- Altres														
Inversions mantingudes fins al venciment														
Préstecs i partides a cobrar														
Actius disponibles per a la venda:														
- Valorats a valor raonable														
- Valorats a cost														
Derivats de cobertura														
Total														

C lasses	Instruments financers a llarg termini						Instruments financers a curt termini						Total	
	Deutes amb entitats de crèdit		Obligacions i altres valors negociables		Derivats Altres		Deutes amb entitats de crèdit		Obligacions i altres valors negociables		Derivats Altres			
	Ex X	Ex X-1	Ex X	Ex X-1	Ex X	Ex X-1	Ex X	Ex X-1	Ex X	Ex X-1	Ex X	Ex X-1	Ex X	Ex X-1
	Categories													
Dèbits i partides a pagar														
Passius a valor raonable amb canvis en pèrdues i guanys.														
- Mantinguts per negociar														
- Altres														
Derivats de cobertura														
Total														

a) Empreses del grup, multigrup i associades.

a. La societat té vinculació amb les societats següents que es consideren dependents (es des-

glossa tota la informació requerida en el punt 4a de la memòria):

Denominació	Domicili	Forma jurídica	Activitat	% capital i drets de vot (distingir directament i indirecta)	Import de partides del patrimoni net (diferenciar resultat d'exploració)	Valor comptable de la participació	Dividends rebuts	Cotitzen Sí/No	Cotització al tancament de l'exercici

b. La societat té vinculació amb les societats multigrup següents:

Denominació	Domicili	Forma jurídica	Activitat	% capital i drets de vot (distingir directament i indirecta)	Import de partides del patrimoni net (diferenciar resultat d'exploració)	Valor comptable de la participació	Dividends rebuts	Cotitzen Sí/No	Cotització al tancament de l'exercici

c. La societat té vinculació amb les societats associades següents:

Denominació	Domicili	Forma jurídica	Activitat	% capital i drets de vot (distingir directament i indirecta)	Import de parts del patrimoni net (diferenciar resultat d'exploració)	Valor comptable de la participació	Dividends rebuts	Cotitzen Sí/No	Cotització al tancament de l'exercici

d. Les adquisicions que s'ha efectuat en aquest exercici són les que corresponen a les societats que es detallen a continuació:

.....

e. Les notificacions efectuades, en compliment del que disposa l'article 86 del Text refós de la Llei de societats anònimes, a les societats participades, directament i indirectament, en més d'un 10%, són les següents:

.....

f. L'import de les correccions valoratives per deteriorament registrades en les diferents participacions és el que es detalla a continuació:

Concepte	Saldo inicial	Altes	Baixes	Saldo final

- g. La informació més rellevant en relació amb les línies de descompte i pòlisses de crèdit és la que es detalla a continuació:

Concepte	Entitat	Límit	Part disposada	Total disponible
Línia de descompte				
Pòlissa de crèdit				

Fons propis

Durant l'exercici acabat el, la societat presenta els moviments següents:

Concepte	Saldo inicial	Deure període	Haver període	Saldo final
Capital social				
Capital social qualificat com passiu				
Fons de reserva obligatori				
Fons de reserva voluntari				
Fons de reemborsament o actualització i revaloració d'actius				
Altres fons				
TOTAL				

El capital social augmenta per un valor total de per la incorporació dels socis següents:

Nom del soci	Import capital	Nre. de participacions
Total		

El capital social disminueix per un valor total de per la marxa dels socis següents:

Nom del soci	Import capital	Nre. de participacions
Total		

No hi ha desembossaments pendents per part de cap soci (si n'hi hagués, s'haurien de fer constar)

10. Situació fiscal

a. Impost sobre beneficis

L'impost sobre beneficis de l'exercici 20..... s'ha calculat a partir del resultat econòmic o comptable, obtingut d'acord amb la normativa comptable vigent, que no necessàriament ha de coincidir amb el resultat final, entès aquest com la base imposable de l'impost. La despesa per l'impost sobre beneficis comprèn tant la part relativa a la despesa per l'impost corrent com la despesa corresponent per l'impost diferit. La composició de la despesa per l'impost sobre beneficis és la següent:

	20XX	20XX-1
Impostos corrents		
Impostos diferits		

A continuació es presenta la conciliació entre el resultat comptable i la base imposable de l'impost sobre societats en 20XX:

**Conciliació de l'import net d'ingressos i despeses de l'exercici
Amb la base imposable de l'impost sobre beneficis**

	Compte de pèrdues i guanys	Ingressos i despeses directament imputats al patrimoni net
Saldo d'ingressos i despeses de l'exercici		
	Augments /Disminucions	Augments/Disminucions
Impost sobre societats		
Diferències permanents		
Diferències temporànies		
- amb origen en l'exercici		
- amb origen en exercicis anteriors		
Compensació de bases imposables negatives d'exercicis anteriors		
Base imposable (resultat fiscal):		

b. Altres tributs:

No hi ha cap informació significativa en relació amb altres tributs.

La societat té pendent de comprovació per part de les autoritats fiscals els últims exercicis dels principals impostos que hi són aplicables.

11. Ingressos i despeses

1. Els moviments de les partides d'ingressos i despeses són els que figuren a continuació:

(Si l'empresa no posseeix activitats diferenciades, únicament cal emplenar les columnes dels totals).

Ingressos	Exercici 20XX								Exercici 20XX-1							
	Secció 1		Secció 2		Secció 3		Total		Secció 1		Secció 2		Secció 3		Total	
	Import	%	Import	%	Import	%	Import	%	Import	%	Import	%	Import	%	Import	%
Import net de xifra de negocis																
a) Vendes																
b) Prestació de serveis																
Altres ingressos d'exploració																
a) Ingressos de gestió																
b) Subvencions d'exploració																
c) Ingressos per operacions amb socis																
Ingressos financers																
a) Participació d'instruments financers																
b) Valors negociables																
c) Subvencions de caràcter financer																
Ingressos imputables al FEPC																

Despeses	Exercici 20XX								Exercici 20XX-1							
	Secció 1		Secció 2		Secció 3		Total		Secció 1		Secció 2		Secció 3		Total	
	Import	%	Import	%	Import	%	Import	%	Import	%	Import	%	Import	%	Import	%
Variació d'existències																
Treballs efectuats per altres empreses																
Aprovisionaments																
a) Consum de mercaderies																
b) Consum de matèries primeres																
c) Altres																
Despeses de personal																
a) Sous i salaris																
b) Càrregues socials																
c) Provisions i altres																
Altres despeses d'exploació																
Amortitzacions																
Deterioraments i pèrdues immobilitzat																
Despeses financeres																
Variació valor raonable																
Deteriorament i pèrdues instruments financ.																
Impost de societats																
Interessos per aportacions al capital social																
Dotació al FEPC																

12. Subvencions, donacions i llegats

1. Com a subvencions d'exploració, a continuació es relacionen les percebudes durant l'exercici.

Subvencions	Import
Saldo inicial	
Addicions	
Baixes	
Saldo final	

2. Els moviments registrats per les donacions i els llegats són els següents:

Donacions	Import
Saldo inicial	
Addicions	
Baixes	
Saldo final	

Llegats	Import
Saldo inicial	
Addicions	
Baixes	
Saldo final	

- a. L'origen de les subvencions, donacions i llegats és:

.....
.....
.....

- b. La societat ha complert amb totes les condicions associades a les subvencions, donacions o llegats que ha rebut durant l'exercici.

.....
.....
.....

13. Operacions amb parts vinculades

1. A continuació es desglossen les transaccions amb parts vinculades:

Saldos i transaccions realitzats amb la societat en l'exercici 20XX-1	Amb societats del grup	Amb entitats associades i multigrup	Altres societats
ACTIUS			
Préstecs i comptes a cobrar			
Actius financers disponibles per a la venda			
Efectiu i altres actius líquids equivalents			
Altres actius			
Total			
PASSIUS			
Deutes amb entitats de crèdit			
Altres passius			
Total			
INGRESSOS			
Ingressos financers			
Ingressos per vendes i prestació de serveis			
Ingressos per vendes i lloguers d'immobles			
Altres ingressos			
Total			
DESPESES			
Despeses financeres			
Comissions pagades			
Total			

14. Informació addicional

1. Separació de les partides dels compte de pèrdu-
es i guanys.

Resultados cooperativos.

Activitat	Ingressos cooperatius	Despeses cooperatives	Resultats cooperatius

Resultats extracooperatius

Ingressos	Despeses	Resultats

Resultats d'activitats econòmiques diferents de les co-
operativitzades:

Ingressos	Despeses	Resultats

2. Fons d'Educació i Promoció Cooperatives.

	Saldo inicial	Aplicacions	Dotacions	Saldo final
FEPC				

Dotacions al FEPC	Import
Total de dotacions aprovades	
Import sobre els beneficiaris	
Rendiments d'inversions financeres del fons	
Sancions a socis	
Subvencions, donacions i altres ajustos	
Altres conceptes	

Aplicacions al Fons d'Educació i Promoció Cooperatives	Import
Total d'aplicacions	

15. Altra informació

Qualsevol altra informació que es consideri rellevant al tancament de l'exercici i que no figuri en els apartats anteriors

Comptes anuals

10

Tal com s'indica en el decret que regula el Pla General de Comptabilitat, els comptes anuals comprenen el balanç, el compte de pèrdues i guanys, el estat de canvis de patrimoni net, el estat de fluxos de tresoreria i la memòria. Aquests documents formen una unitat i han de ser redactats amb claredat i mostrar la imatge fidel del patrimoni, de la situació financera i dels resultats de l'empresa, de conformitat amb el Codi de Comerç, amb el previst en el Text Refós de la Llei de Societats Anònimes i amb el Pla General de Comptabilitat.

Per formular els comptes anuals se segueixen els models establerts en el Pla General de Comptabilitat, incorporant les particularitats pròpies de les empreses cooperatives.

Per a cadascun dels tres documents que conformen els comptes anuals existeixen tres models: normal, abreujat i pimes.

Les empreses formulen un o altre segons compleixin o no, uns determinats requisits, que en concret són:

	MODEL PIMES		MODEL ABREUJAT		MODEL NORMAL	
	Microempresa	Resta pimes				
	Balanç, pèrdues i guanys, estats de canvis de patrimoni net (Només document B) i memòria		Balanç, estat de canvis en el patrimoni (A i B) net i memòria	Pèrdues i Guanys	Balanç, estat de canvis en el patrimoni (A i B) net, estat de fluxes d'efectiu i memòria	Pèrdues i guanys
Condicions	Durant dos anys consecutius han de concòrrer a la data de tancament de cada un d'ells, com a mínim dues de les circumstàncies següents:		En la data de tancament han de concòrrer, dues de les circumstàncies següents:			
Total d'actiu (€)	< 1.000.000	< 2.850.000	< 2.850.000	< 11.400.000	Resta	Resta
Import net de de la xifra de negocis ⁷ (€)	< 2.000.000	< 5.700.000	< 5.700.000	< 22.800.000	Resta	Resta
Nombre mitjà de treballadors	< 10	< 50	< 50	< 250	Resta	Resta

⁷ L'import net de la xifra anual de negocis es determina deduït de l'import de les vendes dels productes i de les prestacions de serveis o altres ingressos corresponents a les activitats ordinàries de l'empresa, l'import de qualsevol descompte (bonificacions i altres reduccions sobre les vendes) i el de l'impost sobre el valor afegit i altres impostos directament relacionats que puguin ser objecte de repercussió

La cooperativa d'iniciativa social

11

Les cooperatives de qualsevol classe poden ser reconegudes com d'iniciativa social si tenen per finalitat la integració laboral, la plena inserció o la defensa de persones o col·lectius amb dificultats d'integració especials o afectades per qualsevol classe d'exclusió o limitació dels seus drets socials, o bé la satisfacció de necessitats socials no ateses, o ateses insuficientment pel mercat, mitjançant les activitats que determinen els estatuts socials respectius.

Aquest tipus de cooperatives han de complir els requisits establerts a l'article 129 de la Llei de cooperatives de Catalunya, que reflecteix les condicions de cooperativa com a entitat sense ànim de lucre.

Les condicions suposen més restriccions que a la resta de les cooperatives en aplicar els excedents, tot dotant-se a reserves irrepartibles i a fons obligatoris, retribució

màxima de l'interès legal del diner per les aportacions al capital: retribució màxima del 150% del conveni de referència a les persones que treballen a la cooperativa, sigui en condició de socis o no.

Si aquestes cooperatives han recollit als seus estatuts aquestes condicions, a efectes de concursos públics, de contractació amb agents públics, de subvencions i, en general, de qualsevol altra mesura de foment que sigui d'aplicació, tenen, a aquests efectes, la mateixa condició que les altres entitats sense ànim de lucre.

Respecte a la comptabilitat no hi ha diferències substancials amb la resta de les cooperatives, tret del que s'acaba de comentar sobre l'art. 129 de la Llei de cooperatives de Catalunya.

Acords socials relatius al règim econòmic de la cooperativa

12

En l'àmbit dels acords socials relatius al règim econòmic, ens trobem amb diversos acords que han d'adoptar-se anualment, fins i tot encara que això no suposi cap canvi sobre allò existent.

Anualment han d'adoptar-se els acords següents:

- Aprovació de la gestió.
- Aprovació dels comptes anuals
- Aplicació d'excedents
- Destí del fons d'educació i promoció cooperatives
- Tipus d'interès al capital
- Aportacions dels nous socis

Aprovació de la gestió i dels comptes anuals. Aplicació d'excedents

L'aprovació de la gestió social i dels comptes anuals és competència de l'assemblea general, l'acord de la qual és necessari, tal com disposa l'art. 29.1 a) de la Llei de cooperatives de Catalunya.

L'aplicació dels excedents també és competència de l'assemblea general i es decideixen normalment a la mateixa assemblea que s'aproven els comptes anuals i la gestió social.

Aquesta Assemblea General, en la qual es decideix aprovar els comptes anuals i l'aplicació dels excedents, té caràcter d'assemblea ordinària i ha de tenir lloc en els sis primers mesos posteriors al tancament de l'exercici (art. 29.3 de la Llei de cooperatives).

Considerant la interrelació que s'estableix entre els comptes anuals i l'aplicació dels resultats, especialment des de l'entrada en vigor del Pla comptable adaptat a les cooperatives, som partidaris que s'agrupin els punts de l'ordre del dia de la reunió d'assemblea de la forma següent:

- Anàlisi i aprovació, si escau, de la gestió i dels comptes anuals de l'exercici 20XX.

- Aprovació, si escau, dels comptes anuals i proposta d'aplicació dels resultats corresponents a l'exercici 20XX.

D'aquesta manera si a la distribució de resultats, en establir el percentatge de dotació FEPC, no se segueix el que proposa el Consell Rector implícitament s'estan modificant els comptes però, en fer-se en el mateix punt de l'ordre del dia, s'entén que ambdós acords són simultanis; per la qual cosa els comptes aprovats per l'assemblea es corregiran amb el que estableixi la distribució de resultats específicament per al FEPC.

El format dels acords seria el següent:

Respecte a la gestió

Aprovar la gestió feta pel Consell Rector corresponent a l'exercici econòmic, per una majoria devots a favor.....vots en contra i.....abstencions.

En aquest punt si alguna persona volgués que constés expressament la seva disconformitat, s'afegiria el següent:

El soci..... demana expressament que consti en acta el seu vot en contra del present acord.

Respecte als comptes anuals

Aprovar els comptes anuals corresponents a l'exercici econòmic..... per una majoria devots a favor.....vots en contra iabstencions. Aquests comptes consten als fulls adjunts, signats per tots els membres del Consell Rector.

Respecte a l'aplicació d'excedents

Aplicar els excedents nets de l'exercici als termes següents: base de repartiment.

Cobrir pèrdues d'exercicis anteriors.....
 Fons de reserva obligatori.....
 Retorn cooperatiu a capital obligatori.....
 Fons de reserva voluntari repartible (AG 20XX).....
 Fons de reserva voluntari irrepartible (AG 20XX)

Aplicació del FEPC

El FEPC es pot destinar a diferents finalitats que s'han indicat al capítol corresponent i que estan perfectament delimitades a la Llei de cooperatives; però específicament indica la llei que és competència de l'assemblea general establir les destinacions concretes d'aquest fons. Per tant, cada any l'assemblea ha de tractar aquest punt i es considera que és en l'àmbit de la reunió ordinària d'aquest òrgan on cal fer-ho.

El model d'acord és el següent:

Després de debatre oportunament la proposta del Consell Rector, s'adopta per vots a favor vots en contra i abstencions el següent:

ACORD

1. Que s'apliqui el fons d'educació i promoció cooperatives als fins següents:

- Pagar les quotes de la Federació de cooperatives
- Cursos de formació per a les persones que treballen a la nostra cooperativa
- Destinació d'un màxim de 1.000 euros per a petits donatius amb finalitats socials

Determinació del tipus d'interès a les aportacions

S'ha indicat que una de les fonts d'ingressos destinada als socis és remunerar les aportacions al capital amb un tipus d'interès.

Atès que això a les cooperatives en què els socis fan aportacions per mitjà de la capitalització de retorns té una gran importància, es considera que l'assemblea ha d'establir cada any el tipus d'interès amb el qual es retribuirà el capital. Aquest tipus d'interès tindrà com a referència el que paguin les entitats financeres per imposicions a termini de quantia similar a la dels socis de la cooperativa, considerant que pot ser lleugerament superior si la situació de l'empresa ho permet.

Però l'assemblea pot i ha de renunciar a aquest ingrés si la situació de la cooperativa no és bona, ja que no s'ha d'oblidar que almenys des del nostre punt de vista, en primer lloc, s'han de generar resultats positius; en segon lloc, cal pagar les bestretes laborals adequades i, en tercer lloc, remunerar el capital. Estem en una societat de persones i no de capitals.

Es proposa que l'assemblea general revisi aquesta qüestió anualment i s'estableix l'acord següent com a referència:

Després de debatre oportunament la proposta del Consell Rector, s'adopta per vots a favor vots en contra i abstencions el següent

ACORD:

Fixar com a tipus d'interès aplicable a les aportacions socials dels socis, durant 20XX + 1 el(… %) per cent.

Determinació de les aportacions a realitzar pels nous socis.

Per al soci d'una cooperativa és condició indispensable fer aportacions al capital. Per tant, és necessari que les cooperatives revisin periòdicament quina ha d'ésser l'aportació a realitzar per una persona que es vulgui incorporar a l'empresa. Entenem que la reunió de l'assemblea de caràcter ordinari és el marc adequat per realitzar aquesta revisió.

A més a més, cal analitzar si procedeix establir una quota d'ingrés, perquè els socis fundadors d'una cooperativa o aquells que fa temps que hi treballen com a socis veuen que les persones que s'incorporen fan una aportació, que pot ser equivalent en euros actualitzats a la que van fer en el seu moment aquests fundadors. Però de tots és conegut que incorporar-se a una empresa en funcionament té menys riscos que posar-la en marxa. Per això es justifica l'establir una quota d'ingrés.

Les quotes d'ingrés són imports de diner a aportar pels nous socis i és una manera de compensar l'esforç d'aquells que fa temps que treballen com a socis. A continuació es proposa, a tall de referència, l'acord següent:

Després de debatre oportunament la proposta del Consell Rector, s'adopta per vots a favor vots en contra i abstencions el següent:

ACORD: Que l'aportació obligatòria inicial dels nous socis que s'incorporen a partir de la data de l'assemblea general ordinària siguin:

Socis treballadors indefinits Xmil € (0.000 €)

Socis col·laboradors persones físiques Xcents € (000 €).

Socis col·laboradors persones jurídiques X mil XXX € (0.000 €).

Que només els socis treballadors indefinits que s'incorporin a XXX SCCL a partir de la data de l'assemblea general, hagin de desemborsar la corresponent quota d'ingrés i que el seu import sigui de X mil euros (0.000 euros).

Establiment d'aportacions obligatòries pels socis existents

Passa que aquest acord es pren davant d'una situació nova a la cooperativa. Per exemple, la baixa d'un soci podria obligar a augmentar el capital social mitjançant noves aportacions obligatòries, o bé un plantejament de noves inversions que requereixin una ampliació de capital.

Aquests acords poden ser presos tant a l'assemblea general ordinària, com a assemblees generals extraordinàries. A continuació s'exposa el cas que l'acord s'adopti en una Assemblea General extraordinària.

ACTA ASSEMBLEA

(data i lloc)

REUNITS

(Nom, cognoms i NIF)

A leshores del dia....., a, es constitueix l'assemblea general de socis deSCCL, amb caràcter d'extraordinària, en segona convocatòria, la qual ha estat degudament convocada, per mitjà de comunicació personal a cada soci i publicació al tauler d'anuncis de la societat, amb el següent:

ORDRE DEL DIA

1. Designació de socis/sòcies per signar l'acta de l'assemblea.
2. Establiment de noves aportacions obligatòries

Presideix la reunió i actua com a secretari el Sr, com a president i secretari del Consell Rector, respectivament.

El president dóna l'entrada al primer punt de l'ordre del dia.

1. Designació de socis/sòcies per signar l'acta de l'assemblea.

Després de presentar-se voluntàriament dos socis per firmar l'acta conjuntament amb el president i el secretari, els presents adopten per unanimitat el següent:

ACORD

1. Designar els socis....., per tal que aprovin, conjuntament amb el president i el secretari, l'acta de la present Assemblea General extraordinària.

A continuació el president dóna pas al següent punt de l'ordre del dia.

2. Establiment de noves aportacions obligatòries
Es debat intensament el punt assenyalat i els intervenors adopten amb la majoria reforçada establerta als estatuts socials, els dos terços dels vots socials dels assistents, és a dir.....vots a favor,vots en contra i.....abstencions el següent:

ACORD

1. Aprovar noves aportacions obligatòries pels socis, per una quantitat deeuros, que corresponen atítols de.....euros cadascun.

Els socis/sòcies faran el desemborsament d'aquesta aportació obligatòria en els tres propers mesos. S'aplicarà allò establert als articles..... dels estatuts socials respecte a la realització de noves aportacions obligatòries.

En no haver-hi altres assumptes per tractar, després de la lectura i l'aprovació de l'acta transcrita, s'aixeca la sessió, a leshores.

Signat. soci escollit 1 Signat. soci escollit 2

Secretari President

Baixa del soci/a

Tal com assenyala la Llei de Cooperatives (art.19), els socis poden donar-se de baixa en qualsevol moment, de conformitat amb els estatuts socials. Sempre que es procedeixi segons el que disposen els estatuts socials es tractarà d'una baixa voluntària.

Les baixes es qualifiquen com a justificades o no justificades, en funció de si es compleixen els requisits que marquen els estatuts per donar-se de baixa, (per exemple, el compliment del període de preavís) i que correspon al Consell Rector qualificar la baixa com a justificada o no justificada.

Una altra classificació es refereix a la baixa forçosa o obligatòria, que és aquella en què el soci ha de donar-se

necessàriament de baixa de la cooperativa per decisió de l'assemblea (causes econòmiques, tècniques, organitzatives o de producció).

En qualsevol cas, la primera qualificació de la baixa correspon al Consell Rector i ha de ser motivada. Es pot interposar recurs contra la qualificació de la baixa en un termini de dos mesos davant l'assemblea general, la qual l'ha de resoldre en un termini màxim de tres mesos.

Pel que fa a la comptabilització, a més dels comptes que s'han exposat relatius als capitals i fons propis dels socis, en el moment de calcular els imports bruts que corresponen a la baixa, s'acostumen a utilitzar els comptes següents:

- Deutes a llarg termini per reemborsament d'aportacions als socis (cte. 178...)
- Deutes a curt termini per reemborsament d'aportacions als socis (cte. 528...)

PETICIÓ DE BAIXA VOLUNTÀRIA

....., SCCL

A l'atenció del Consell Rector

.....,d'/de.....de

Senyors/es,

El present escrit és per sol·licitar la baixa voluntària com a soci/sòcia de la cooperativa, amb data d'acord amb l'article dels estatuts socials de la cooperativa pels motius següents:

Espero que la baixa sigui considerada justificada d'acord amb el mateix article dels estatuts socials.

Cordialment,

signatura de la cooperativa signatura del soci/sòcia

(segell)

ACORD DEL CONSELL RECTOR ACCEPTANT LA BAIXA I QUALIFICANT-LA COM A JUSTIFICADA

(Data i lloc)

REUNITS

(Nom, cognoms i NIF)

.....,d'/de..... de....., a les hores, es reuneixen, prèviament convocats, els membres del Consell Rector d'aquesta cooperativa relacionats al marge per deliberar sobre els següents punts de l'ordre del dia:

1. Sol·licitud de baixa del Sr/a.
2. Torn de paraules

El Sr. president declara vàlidament constituït el Consell Rector i entra a tractar, sense dilació, aquest punt de l'ordre del dia.

Després de les oportunes deliberacions i realitzat l'escrutini de vots, s'adopten els acords següents per més de la meitat dels vots vàlidament expressats.

1. Acceptar la baixa sol·licitada pel Sr/a. el dia....., que es considera justificada segons l'article.....dels estatuts socials de la cooperativa.

2. Retornar l'aportació econòmica al Sr/a. en el termini de.....(en el termini que marca l'article.....dels estatuts socials de la cooperativa –opcional–)

En no haver-hi més assumptes a tractar, es declara acabada la reunió.

President Secretari

Assistents

ACORD DEL CONSELL RECTOR ACCEPTANT LA BAIXA I QUALIFICANT-LA COM NO JUSTIFICADA

(Data i lloc)

REUNITS

(Nom, cognoms i NIF)

..... d'/de.....de....., a les hores, es reuneixen, prèviament convocats, els membres del Consell Rector d'aquesta cooperativa relacionats al marge per deliberar sobre els següents punts de l'ordre del dia:

1. Sol·licitud de baixa del Sr/a.
2. Torn de paraules

El Sr. president declara vàlidament constituït el Consell Rector i entra a tractar sense dilació aquest punt de l'ordre del dia.

Després de les oportunes deliberacions i realitzat l'escrutini de vots, resulten adoptats els acords següents per més de la meitat dels vots vàlidament expressats.

1. Acceptar la baixa sol·licitada pel Sr/a. el dia....., que es considera no justificada segons l'article.....dels estatuts socials de la cooperativa, al no haver complert el termini de preavis que marquen els estatuts socials a l'art..... (és un exemple).
2. Aplicar una deducció del 2% de les seves aportacions obligatòries dins dels límits establerts a l'art..... dels estatuts socials en els quals s'amplia aquesta possibilitat fins al 30%.
3. Contra aquest acord podrà recórrer a l'assemblea general en els termes que estableix l'art.....dels estatuts socials.
4. Retornar la liquidació de les seves aportacions econòmiques en el termini que marca l'art.dels estatuts socials de la cooperativa (opcional)

En no haver-hi més assumptes a tractar, es declara acabada la reunió.

President

Secretari

Assistents

l'article.....dels estatuts socials de la cooperativa, i retornar-li l'aportació econòmica en el termini de.....

Pròximament se li presentarà el document en què es recullen els imports corresponents a la liquidació de les seves aportacions i fons voluntaris. No obstant això, es procedeix a un abonament a compte de la seva liquidació, per import de X.XXX euros, d'acord amb el que el Consell Rector ha decidit, en virtut de la seva sol·licitud verbal al president.

Cordialment,

El president

MODEL DE CARTA DE COMUNICACIÓ D'ACORD I DEVOLUCIÓ DE LES APORTACIONS

..... amb data.....

Estimat soci,

A la reunió del Consell Rector que va tenir lloc el passat dia..... s'analitzà la sol·licitud de baixa presentada per vostè el diai es va adoptar l'acord següent:

1. Acceptar la baixa sol·licitada pel Sr/a. el dia....., que es considera justificada segons

COMUNICACIÓ DE LA DEVOLUCIÓ D'APORTACIONS

....amb data....

Benvolgut/uda Sr/a,

Una vegada duta a terme l'assemblea general ordinària en la qual es van adoptar diversos acords relacionats amb el règim econòmic de la cooperativa, estem en condicions de comunicar-vos els imports corresponents a la liquidació dels vostres havers a la cooperativa, els quals es recullen en el quadre de més avall.

L'import pendent de devolució s'abonarà en tres parts iguals al llarg del període comunicat anteriorment, en concret segons el calendari següent:

Data 1: Import 1/3 brut – retenció IRPF = import líquid

Data 2: Import 1/3 brut – retenció IRPF = import líquid

Data 3: Import 1/3 brut – retenció IRPF = import líquid

Durant aquest període, els imports pendents de devolució meritiran un interès equivalent a l'interès legal del diner més dos punts, cosa que per al present exercici significa el tipus d'interès (... %). Els interessos es liquidaran en les mateixes dates assenyalades per a la devolució de les vostres aportacions i se les practicaran les retencions corresponents.

Quedem a la vostra disposició per aclarir qualsevol pregunta respecte a la present liquidació.

Atentament,

President del Consell Rector

CONCEPTE	ANY	IMPORT	SALDO
Aportació inicial a capital	1.99X	0.000 €	0.000 €
Distribució de resultats de l'any 20XX	1.99X+1	AAA €	X.XXX €
.....			
Total aportacions obligatòries			Z.ZZZ €
Distrib. resultats. Any 2.00X	2.00X+1	A.AAA €	A.AAA €
.....			
Retorn any			X.XXX €
Total aportacions voluntàries			Z.ZZZ €
Distrib. resultats, any 2.00X			
.....			
Total reserva voluntàries			Z.ZZZ €
Abonament a compte			
Pendent de devolució			

Adreces d'interès

13

Registre Central de Cooperatives de Catalunya

C/ Sepúlveda, 148-150, 2a
08011 Barcelona
Tel. 93 228 57 57
Fax 93 552 41 90

Registre Territorial de Cooperatives de Barcelona

C/ Albareda, 2-4
08004 Barcelona
Tel. 93 622 04 00
Fax: 93 622 04 05

Registre Territorial de Cooperatives de Girona

C/ Rutlla, 69-75
17003 Girona
Tel. 972 22 27 85
Fax 972 22 37 71

Registre Territorial de Cooperatives de Lleida

C/ General Britos, 3
25007 Lleida
Tel. 973 23 00 80
Fax 973 23 36 23

Delegació Territorial del Departament d'Empresa i Ocupació a les Terres de l'Ebre

(Baix Ebre, Montsià, Ribera d'Ebre i Terra Alta)
C/ de la Rosa, 9
43500 Tortosa
Tel. 977 44 81 01
Fax 977 44 95 75

Registre Territorial de Cooperatives de Tarragona

C/ Joan Baptista Plana, 29-31
43005 Tarragona
Tel. 977 23 36 31
Fax 977 24 33 74

**Institut per a la Promoció
i la Formació Cooperatives**

C/ Sepúlveda, 148-150, 1a
08011 Barcelona
Tel. 93 228 57 57
Fax 93 553 81 46

**Federació Cooperatives de Consumidors i Usuaris
de Catalunya**

C/ Premià 15, 2n
08014 Barcelona
Tel. 93 301 20 20
Fax 93 302 79 95
cooperativesdeconsum@fccuc.coop

**Federació de Cooperatives d'Ensenyament
de Catalunya**

Riera de Sant Miquel, 68
08006 Barcelona
Tel. 93 415 93 56
Fax 93 415 69 26
aec@agrescat.com

**Federació de Cooperatives de Serveis
i de Cooperatives de Transportistes de Catalunya
(SERVICOOOP)**

C/ Premià 15, 2n
08014 Barcelona
Tel. 93 268 02 24
Fax 93 268 16 99
<http://www.servicoop.org>
federació@fecoservei.com

Federació de Cooperatives de Treball de Catalunya

C/ Premià 15, 1r
08014 Barcelona
Tel. 93 318 81 62
Fax 93 302 18 85
<http://www.cooperativestreball.coop>
federacio@cooperativestreball.coop

**Federació de Cooperatives d'Habitatge
de Catalunya**

C/ Pau Claris, 165, 3r D
08037 Barcelona
Tel. 93 488 21 38
Fax 93 488 33 59
ffederacio@teleline.es

Federació de Cooperatives Agràries de Catalunya

Complex Residencial Roma 2000
València 1 Tarragona 108-110
Pavelló Central, planta soterrani
08015 Barcelona
Tel. 93 226 03 69
Fax 93 226 06 73
<http://www.fcac.coop>
fcac@fcac.es

Confederació de Cooperatives de Catalunya

C/ Premià 15, 2n
08014 Barcelona
Tel. 93 332 36 82
<http://www.cooperativescatalunya.coop>
ccc@cooperativescatalunya.coop

Bibliografia

14

ACCID (2010) Manual de Comptabilitat de Cooperatives.

Decret Llei 1/2011, de 15 de Febrer, de modificació de la Llei 18/2002, de 5 de Juliol de cooperatives de Catalunya.

ICAC (2008) Consulta 3. Sobre la qualificació comptable del FEPC en el nou Pla general de comptabilitat. BOI-CAC, 76, desembre.

ICAC (2009) Consulta 8. Sobre els models de balanç, compte de pèrdues i guanys, estat de canvis en el patrimoni net i estat de fluxos d'efectiu en una societat cooperativa, després de l'entrada en vigor del nou PGC. BOICAC, 78, juny.

MANUEL CUBEDO TORTONDA, *La contabilidad de las empresas cooperativas*", 2a edició, València. Editorial CIRIEC España, 2004

ELI MARTÍNEZ FERRERAS, *Manual de contabilidad para cooperativas*, Eraginkor S. Coop. http://www.elkarlan.coop/files/manuales/manual_de_contabilidad_para_cooperativas.pdf

Llei 18/2002, de 5 de juliol, de cooperatives.

Llei 20/1990, de 19 de desembre, sobre règim fiscal de les cooperatives.

Ordre EHA/3360/2010 per la que s'aproven les normes sobre aspectes comptables de les societats cooperatives.

Reial decret 1514/2007, de 16 de novembre, pel qual s'aprova el nou Pla general de comptabilitat.

Reial decret 1515/2007, de 16 de novembre, pel qual s'aprova el Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses i els criteris comptables específics per a microempreses.

Quadre de comptes per a cooperatives 15

1 Finançament bàsic

10. Capital

- 100. Capital social
 - 1000. Capital subscrit cooperatiu: aportacions obligatòries
 - 1001. Capital subscrit cooperatiu: aportacions voluntàries
 - 1002. Capital subscrit cooperatiu: socis col·laboradors i associats o adherits
 - 10020. Socis col·laboradors
 - 10021. Associats o adherits
- 101. Fons social
- 102. Capital
- 103. Socis per desemborsaments no exigits
 - 1030. Socis per desemborsaments no exigits, capital social
 - 1034. Socis per desemborsaments no exigits, capital pendent d'inscripció
- 104. Socis per aportacions no dineràries pendents

1040. Socis per aportacions no dineràries pendents, capital social

1044. Socis per aportacions no dineràries pendents, capital pendent d'inscripció

107. Fons de participació i altres de subordinats amb venciment en la liquidació

1070. Fons de participacions amb venciment en la liquidació

1071. Altres fons subordinats amb venciment en la liquidació

108. Accions o participacions pròpies en situacions especials

109. Accions o participacions pròpies per a reducció de capital

11. Reserves i altres instruments de patrimoni

110. Prima d'emissió o assumpció

111. Altres instruments de patrimoni net

1110. Patrimoni net per emissió d'instruments financers compostos

- 1111. Resta d'instruments de patrimoni net
- 112. Fons de reserva obligatori
 - 1121. Fons de reserva obligatori per aplicació d'excedents
 - 1122. Fons de reserva obligatori per quotes d'ingrés
 - 1123. Fons de reserva obligatori per deduccions
- 113. Reserves voluntàries
 - 1131. Fons de reserva voluntari irrepartible
 - 1132. Fons de reserva voluntari repartible
- 114. Reserves especials
 - 1140. Reserves per a accions o participacions de la societat dominant
 - 1141. Reserves estatutàries
 - 1142. Reserva per capital amortitzat
 - 1143. Reserva per fons de comerç
 - 1144. Reserves per accions pròpies acceptades en garantia
- 115. Reserves per pèrdues i guanys actuàrials i altres ajustos
- 116. Fons de reembossament o actualització i revaloració d'actius
 - 1161. Fons de reembossament o actualització
 - 11610. Fons per incorporació de beneficis
 - 11611. Fons per revaloració d'actius
- 118. Aportacions de socis o propietaris
 - 1181. Aportacions de socis per compensar pèrdues
- 119. Diferències per ajust del capital a euro

12. Resultats pendents d'aplicació

- 120. Romanent
- 121. Resultats negatius d'exercicis anteriors
- 129. Excedent cooperatiu

13. Subvencions, donacions i ajustos per canvi de valor

- 130. Subvencions oficials de capital
- 131. Donacions i llegats de capital
- 132. Altres subvencions, donacions i llegats
- 133. Ajustos per valoració en actius financers disponibles per a la venda
- 134. Operacions de cobertura
 - 1340. Cobertura de fluxos d'efectiu
 - 1341. Cobertura d'una inversió neta en un negoci a l'estranger
- 135. Diferències de conversió
- 136. Ajustos per valoració en actius no corrents i grups alienables d'elements, mantinguts per a la venda
- 137. Ingressos fiscals a distribuir en diversos exercicis
 - 1370. Ingressos fiscals per diferències permanents a distribuir en diversos exercicis
 - 1371. Ingressos fiscals per deduccions i bonificacions a distribuir en diversos exercicis

14. Provisions

- 140. Provisió per retribucions a llarg termini al personal
- 141. Provisió per a impostos
- 142. Provisió per a altres responsabilitats
- 143. Provisió per desmantellament, retirament o rehabilitació de l'immobilitzat
- 145. Provisió per a actuacions mediambientals
- 146. Provisió per a reestructuracions
- 147. Provisió per transaccions amb pagaments basats en instruments de patrimoni

148. Socis per desemborsaments a llarg termini

15. Deutes a llarg termini amb característiques especials

- 150. Accions o participacions a llarg termini considerades passius financers

- 153. Desemborsaments no exigits per accions o participacions considerades passius financers
 - 1533. Desemborsaments no exigits, empreses del grup
 - 1534. Desemborsaments no exigits, empreses associades
 - 1535. Desemborsaments no exigits, altres parts vinculades
 - 1536. Altres desemborsaments no exigits
- 154. Aportacions no dineràries pendents per accions o participacions considerades passius financers
 - 1543. Aportacions no dineràries pendents, empreses del grup
 - 1544. Aportacions no dineràries pendents, empreses associades
 - 1545. Aportacions no dineràries pendents, altres parts vinculades
 - 1546. Altres aportacions no dineràries pendents
- 148. Fons d'Educació i Promoció Cooperatives a llarg termini
 - 1480. Fons d'Educació i Promoció Cooperatives, saldo disposat a llarg termini
 - 1481. Fons d'Educació i Promoció Cooperatives, saldo no disposat a llarg termini
- 156. «Capital» reembossable exigible a llarg termini
- 157. Creditors per «capital» temporal a llarg termini

16. Deutes a llarg termini amb parts vinculades

- 160. Deutes a llarg termini amb entitats de crèdit vinculades
 - 1603. Deutes a llarg termini amb entitats de crèdit, empreses del grup
 - 1604. Deutes a llarg termini amb entitats de crèdit, empreses associades
 - 1605. Deutes a llarg termini amb altres entitats de crèdit vinculades

- 161. Proveïdors d'immobilitzat a llarg termini, parts vinculades
 - 1613. Proveïdors d'immobilitzat a llarg termini, empreses del grup
 - 1614. Proveïdors d'immobilitzat a llarg termini, empreses associades
 - 1615. Proveïdors d'immobilitzat a llarg termini, altres parts vinculades
- 162. Creditors per arrendament financer a llarg termini, parts vinculades
 - 1623. Creditors per arrendament financer a llarg termini, empreses de grup
 - 1624. Creditors per arrendament financer a llarg termini, empreses associades
 - 1625. Creditors per arrendament financer a llarg termini, altres parts vinculades
- 163. Altres deutes a llarg termini amb parts vinculades
 - 1633. Altres deutes a llarg termini, empreses del grup
 - 1634. Altres deutes a llarg termini, empreses associades
 - 1635. Altres deutes a llarg termini, amb altres parts vinculades
- 164. Retorn cooperatiu a pagar a llarg termini
- 167. Altres participacions a llarg termini

17. Deutes a llarg termini per préstecs rebuts, emprèstits i altres conceptes

- 170. Deutes a llarg termini amb entitats de crèdit
- 171. Deutes a llarg termini
- 172. Deutes a llarg termini transformables en subvencions, donacions i llegats
- 173. Proveïdors d'immobilitzat a llarg termini
- 174. Creditors per arrendament financer a llarg termini
- 175. Efectes a pagar a llarg termini
- 176. Passius per derivats financers a llarg termini

1765. Passius per derivats financers a llarg termini, cartera de negociació

1768. Passius per derivats financers a llarg termini, instruments de cobertura

177. Obligacions i bons

178. Obligacions i bons convertibles

179. Deutes representats en altres valors negociables

18. Passius per fiances, garanties i altres conceptes a llarg termini

180. Fiances rebudes a llarg termini

181. Avançaments rebuts per vendes o prestacions de serveis a llarg termini

185. Dipòsits rebuts a llarg termini

189. Garanties financeres a llarg termini

19. Situacions transitòries de finançament

190. Accions o participacions emeses

192. Subscriptors d'accions

194. Capital emès pendent d'inscripció

195. Accions o participacions emeses considerades passius financers

197. Subscriptors d'accions considerades passius financers

199. Accions o participacions emeses considerades passius financers pendents d'inscripció

2 Actiu no corrent

20. Immobilitzacions intangibles

200. Recerca

201. Desenvolupament

202. Concessions administratives

203. Propietat industrial

204. Fons de comerç

205. Drets de traspàs

206. Aplicacions informàtiques

209. Avançaments per a immobilitzacions intangibles

21. Immobilitzacions materials

210. Terrenys i béns naturals

2101. Terrenys i béns naturals adscrits al FEPC

211. Construccions

2111. Construccions adscrites al FEPC

212. Instal·lacions tècniques

2121. Instal·lacions tècniques adscrites al FEPC

213. Maquinària

2131. Maquinària adscrita al FEPC

214. Utillatge

2141. Utillatge adscrit al FEPC

215. Altres instal·lacions

2151. Altres instal·lacions adscrites al FEPC

216. Mobiliari

2161. Mobiliari adscrit al FEPC

217. Equips per a processos d'informació

2171. Equips per a processos d'informació adscrits al FEPC

218. Elements de transport

2181. Elements de transport adscrit al FEPC

219. Altre immobilitzat material

2191. Altre immobilitzat material adscrit al FEPC

22. Inversions immobiliàries

220. Inversions en terrenys i béns naturals

2201. Inversions en terrenys i béns naturals adscrites al FEPC

221. Inversions en construccions

2211. Inversions en construccions adscrites al FEPC

23. Immobilitzacions materials en curs

- 230. Adaptació de terrenys i béns naturals
- 231. Construccions en curs
- 232. Instal·lacions tècniques en muntatge
- 233. Maquinària en muntatge
- 237. Equips per a processos d'informació en muntatge
- 239. Avançaments per a immobilitzacions materials

24. Inversions financeres a llarg termini en parts vinculades

- 240. Participacions a llarg termini en parts vinculades
 - 2403. Participacions a llarg termini en empreses del grup
 - 2404. Participacions a llarg termini en empreses associades
 - 2405. Participacions a llarg termini en altres parts vinculades
- 241. Valors representatius de deute a llarg termini de parts vinculades
 - 2413. Valors representatius de deute a llarg termini d'empreses del grup
 - 2414. Valors representatius de deute a llarg termini d'empreses associades
 - 2415. Valors representatius de deute a llarg termini d'altres parts vinculades
- 242. Crèdits a llarg termini a parts vinculades
 - 2423. Crèdits a llarg termini a empreses del grup
 - 2424. Crèdits a llarg termini a empreses associades
 - 2425. Crèdits a llarg termini a altres parts vinculades
 - 2427. Crèdits amb socis per pèrdues a compensar a llarg termini
- 249. Desemborsaments pendents sobre participacions a llarg termini en parts vinculades
- 2493. Desemborsaments pendents sobre parti-

cipacions a llarg termini en empreses del grup

- 2494. Desemborsaments pendents sobre participacions a llarg termini en empreses associades
- 2495. Desemborsaments pendents sobre participacions a llarg termini en altres parts vinculades

25. Altres inversions financeres a llarg termini

- 250. Inversions financeres a llarg termini en instruments de patrimoni
- 251. Valors representatius de deute a llarg termini
- 252. Crèdits a llarg termini
- 253. Crèdits a llarg termini per alienació d'immobilitzat
- 254. Crèdits a llarg termini al personal
- 255. Actius per derivats financers a llarg termini
 - 2550. Actius per derivats financers a llarg termini, cartera de negociació
 - 2553. Actius per derivats financers a llarg termini, instruments de cobertura
- 256. Immobilitzat financer adscrit al FEPC
- 257. Drets de reemborsament derivats de contractes d'assegurança relatius a retribucions a llarg termini al personal
- 258. Imposicions a llarg termini
- 259. Desemborsaments pendents sobre participacions en el patrimoni net a llarg termini

26. Fiances i dipòsits constituïts a llarg termini

- 260. Fiances constituïdes a llarg termini
- 265. Dipòsits constituïts a llarg termini

28. Amortització acumulada de l'immobilitzat

- 280 Amortització acumulada de l'immobilitzat intangible
 - 2800. Amortització acumulada de recerca
 - 2801. Amortització acumulada de desenvolupament

- 2802. Amortització acumulada de concessions administratives
- 2803. Amortització acumulada de propietat industrial
- 2805. Amortització acumulada de drets de traspass
- 2806. Amortització acumulada d'aplicacions informàtiques
- 281. Amortització acumulada de l'immobilitzat material
 - 2811. Amortització acumulada de construccions
 - 28111. Amortització acumulada de construccions adscrites al FEPC
 - 2812. Amortització acumulada d'instal·lacions tècniques
 - 28121. Amortització acumulada d'instal·lacions tècniques adscrites al FEPC
 - 2813. Amortització acumulada de maquinària
 - 28131. Amortització acumulada de maquinària adscrita al FEPC
 - 2814. Amortització acumulada d'utilitatge
 - 28141. Amortització acumulada d'utilitatge adscrit al FEPC
 - 2815. Amortització acumulada d'altres instal·lacions
 - 28151. Amortització d'altres instal·lacions adscrites al FEPC
 - 2816. Amortització acumulada de mobiliari
 - 28161. Amortització acumulada de mobiliari adscrit al FEPC
 - 2817. Amortització acumulada d'equips per a processos d'informació
 - 28171. Amortització acumulada d'equips per a processos d'informació adscrits al FEPC
 - 2818. Amortització acumulada d'elements de transport
 - 28181. Amortització acumulada d'elements de transport adscrits al FEPC
 - 2819. Amortització acumulada d'un altre immobilitzat material
 - 28191. Amortització acumulada d'un altre immobilitzat material adscrit al FEPC
- 282. Amortització acumulada de les inversions immobiliàries

29. Deteriorament de valor d'actius no corrents

- 290. Deteriorament de valor de l'immobilitzat intangible
 - 2900. Deteriorament de valor de recerca
 - 2901. Deteriorament del valor de desenvolupament
 - 2902. Deteriorament de valor de concessions administratives
 - 2903. Deteriorament de valor de propietat industrial
 - 2905. Deteriorament de valor de drets de traspass
 - 2906. Deteriorament de valor d'aplicacions informàtiques
- 291. Deteriorament de valor de l'immobilitzat material
 - 2910. Deteriorament de valor de terrenys i béns naturals
 - 2911. Deteriorament de valor de construccions
 - 2912. Deteriorament de valor d'instal·lacions tècniques
 - 2913. Deteriorament de valor de maquinària
 - 2914. Deteriorament de valor d'utilitatge
 - 2915. Deteriorament de valor d'altres instal·lacions
 - 2916. Deteriorament de valor de mobiliari
 - 2917. Deteriorament de valor d'equips per a processos d'informació

- 2918. Deteriorament de valor d'elements de transport
- 2919. Deteriorament de valor d'un altre immobilitzat material
- 292. Deteriorament de valor de les inversions immobiliàries
- 2920. Deteriorament de valor dels terrenys i béns naturals
- 2921. Deteriorament de valor de construccions
- 293. Deteriorament de valor de participacions a llarg termini en parts vinculades
- 2933. Deteriorament de valor de participacions a llarg termini en empreses del grup
- 2934. Deteriorament de valor de participacions a llarg termini en empreses associades
- 294. Deteriorament de valor de valors representatius de deute a llarg termini de parts vinculades
- 2943. Deteriorament de valor de valors representatius de deute a llarg termini d'empreses del grup
- 2944. Deteriorament de valor de valors representatius de deute a llarg termini d'empreses associades
- 2945. Deteriorament de valor de valors representatius de deute a llarg termini d'altres parts vinculades
- 295. Deteriorament de valor de crèdits a llarg termini a parts vinculades
- 2953. Deteriorament de valor de crèdits a llarg termini a empreses del grup
- 2954. Deteriorament de valor de crèdits a llarg termini a empreses associades
- 2955. Deteriorament de valor de crèdits a llarg termini a altres parts vinculades
- 297. Deteriorament de valor de valors representatius de deute a llarg termini
- 298. Deteriorament de valor de crèdits a llarg termini

3 Existències

30. Comercials

- 300. Mercaderies A
- 301. Mercaderies B
- 307. Mercaderies adquirides a socis

31. Primeres matèries

- 310. Primeres matèries A
- 311. Primeres matèries B
- 317. Primeres matèries adquirides a socis

32. Altres aprovisionaments

- 320. Elements i conjunts incorporables
- 321. Combustibles
- 322. Recanvis
- 325. Materials diversos
- 326. Embalatges
- 327. Envasos
- 328. Material d'oficina

33. Productes en curs

- 330. Productes en curs A
- 331. Productes en curs B

34. Productes semiacabats

- 340. Productes semiacabats A
- 341. Productes semiacabats B

35. Productes acabats

- 350. Productes acabats A
- 351. Productes acabats B

36. Subproductes, residus i materials recuperats

- 360. Subproductes A
- 361. Subproductes B
- 365. Residus A
- 366. Residus B

368. Materials recuperats A

369. Materials recuperats B

39. Deteriorament de valor de les existències

390. Deteriorament de valor de les mercaderies

391. Deteriorament de valor de les primeres matèries

392. Deteriorament de valor d'altres aprovisionaments

393. Deteriorament de valor dels productes en curs

394. Deteriorament de valor dels productes semiacabats

395. Deteriorament de valor dels productes acabats

396. Deteriorament de valor dels subproductes, residus i materials recuperats

4 Creditors i deutors per operacions comercials

40. Proveïdors

400. Proveïdors

4000. Proveïdors (euros)

4004. Proveïdors (moneda estrangera)

4007. Proveïdors, socis cooperatius

4009. . Proveïdors, factures pendents de rebre o de formalitzar

401. Proveïdors, efectes comercials a pagar

403. Proveïdors, empreses del grup

4030. Proveïdors, empreses del grup (euros)

4031. Efectes comercials a pagar, empreses del grup

4034. Proveïdors, empreses del grup (moneda estrangera)

4036. Envasos i embalatges a tornar a proveïdors, empreses del grup

4039. Proveïdors, empreses del grup, factures pendents de rebre o de formalitzar

404. Proveïdors, empreses associades

405. Proveïdors, altres parts vinculades

406. Envasos i embalatges a tornar a proveïdors

407. Avançaments a proveïdors

41. Creditors diversos

410. Creditors per prestacions de serveis

4100. Creditors per prestacions de serveis (euros)

4104. Creditors per prestacions de serveis (moneda estrangera)

4109. Creditors per prestacions de serveis, factures pendents de rebre o de formalitzar

411. Creditors, efectes comercials a pagar

419. Creditors per operacions en comú

43. Clients

430. Clients

4300. Clients (euros)

4304. Clients (moneda estrangera)

4309. Clients, factures pendents de formalitzar

431. Clients, efectes comercials a cobrar

4310. Efectes comercials en cartera

4311. Efectes comercials descomptats

4312. Efectes comercials en gestió de cobrament

4315. Efectes comercials impagats

432. Clients, operacions de facturatge

433. Clients, empreses del grup

4330. Clients empreses del grup (euros)

4331. Efectes comercials a cobrar, empreses del grup

4332. Clients empreses del grup, operacions de facturatge

4334. Clients empreses del grup (moneda estrangera)

- 4336. Clients empreses del grup de cobrament dubtós
- 4337. Envasos i embalatges a tornar a clients, empreses del grup
- 4339. Clients empreses del grup, factures pendents de formalitzar
- 434. Clients, empreses associades
- 435. Clients, altres parts vinculades
- 436. Clients de cobrament dubtós
- 437. Envasos i embalatges a tornar per clients
- 438. Avançaments de clients

44. Deutors diversos

- 440. Deutors
 - 4400. Deutors (euros)
 - 4404. Deutors (moneda estrangera)
 - 4409. Deutors, factures pendents de formalitzar
- 441. Deutors, efectes comercials a cobrar
 - 4410. Deutors, efectes comercials en cartera
 - 4411. Deutors, efectes comercials descomptats
 - 4412. Deutors, efectes comercials en gestió de cobrament
 - 4415. Deutors, efectes comercials impagats
- 446. Deutors de cobrament dubtós
- 447. Socis deutors: crèdits per operacions amb socis
- 449. Deutors per operacions en comú

46. Personal

- 460. Avançaments de remuneracions
- 465. Remuneracions pendents de pagament
 - 4651. Bestretes laborals pendents de pagament
- 466. Remuneracions mitjançant sistemes d'aportació definida pendents de pagament

47. Administracions públiques

- 470. Hisenda pública, deutora per diversos conceptes
 - 4700. Hisenda pública, deutora per IVA
 - 4708. Hisenda pública, deutora per subvencions concedides
 - 4709. Hisenda pública, deutora per devolució d'impostos
- 471. Organismes de la Seguretat Social, deutors
- 472. Hisenda pública, IVA suportat
- 473. Hisenda pública, retencions i pagaments a compte
- 474. Actius per impost diferit
 - 4740. Actius per diferències temporànies deduïbles
 - 4742. Drets per deduccions i bonificacions pendents d'aplicar
 - 4745. Crèdit per pèrdues a compensar de l'exercici
- 475. Hisenda pública, creditora per conceptes fiscals
 - 4750. Hisenda pública, creditora per IVA
 - 4751. Hisenda pública, creditora per retencions practicades
 - 4752. Hisenda pública, creditora per impost sobre societats
 - 4758. Hisenda pública, creditora per subvencions a reintegrar
- 476. Organismes de la Seguretat Social, creditors
- 477. Hisenda pública, IVA repercutit
- 479. Passius per diferències temporànies imposibles

48. Ajustos per periodificació

- 480. Despeses anticipades
- 485. Ingressos anticipats

49. Deteriorament de valor de crèdits comercials i provisions a curt termini

- 490. Deteriorament de valor de crèdits per operacions comercials
- 493. Deteriorament de valor de crèdits per operacions comercials amb parts vinculades
- 4933. Deteriorament de valor de crèdits per operacions comercials amb empreses del grup
- 4934. Deteriorament de valor de crèdits per operacions comercials amb empreses associades
- 4935. Deteriorament de valor de crèdits per operacions comercials amb altres parts vinculades
- 494. Deteriorament de valor de crèdits per operacions amb socis deutors
- 499. Provisions per operacions comercials
- 4994. Provisió per contractes onerosos
- 4999. Provisió per a altres operacions comercials

5 Comptes financers

50. Emprèstits, deutes amb característiques especials i altres emissions anàlogues a curt termini

- 500. Obligacions i bons a curt termini
- 501. Obligacions i bons convertibles a curt termini
- 502. Accions o participacions a curt termini considerades passius financers
- 503. «Capital» reembossable exigible a curt termini
- 504. Creditors per capital temporal a curt termini
- 505. Deutes representats en altres valors negociables a curt termini
- 506. Interessos a curt termini d'emprèstits i altres emissions anàlogues
- 507. Dividends d'accions o participacions considerades passius financers

508. Fons d'Educació i Promoció Cooperatives a curt termini

- 5080. Fons d'Educació i Promoció Cooperatives, saldo disposat a curt termini
- 5081. Fons d'Educació i Promoció Cooperatives, saldo no disposat a curt termini
- 509. Valors negociables amortitzats
- 5090. Obligacions i bons amortitzats
- 5091. Obligacions i bons convertibles amortitzats
- 5095. Altres valors negociables amortitzats

51. Deutes a curt termini amb parts vinculades

- 510. Deutes a curt termini amb entitats de crèdit vinculades
- 5103. Deutes a curt termini amb entitats de crèdit, empreses del grup
- 5104. Deutes a curt termini amb entitats de crèdit, empreses associades
- 5105. Deutes a curt termini amb altres entitats de crèdit vinculades
- 511. Proveïdors d'immobilitzat a curt termini, parts vinculades
- 5113. Proveïdors d'immobilitzat a curt termini, empreses del grup
- 5114. Proveïdors d'immobilitzat a curt termini, empreses associades
- 5115. Proveïdors d'immobilitzat a curt termini, altres parts vinculades
- 512. Creditors per arrendament financer a curt termini, parts vinculades.
- 5123. Creditors per arrendament financer a curt termini, empreses del grup
- 5124. Creditors per arrendament financer a curt termini, empreses associades
- 5125. Creditors per arrendament financer a curt termini, altres parts vinculades

- 513. Altres deutes a curt termini amb parts vinculades
 - 5133. Altres deutes a curt termini amb empreses del grup
 - 5134. Altres deutes a curt termini amb empreses associades
 - 5135. Altres deutes a curt termini amb altres parts vinculades
- 514. Interessos a curt termini de deutes amb parts vinculades
 - 5143. Interessos a curt termini de deutes, empreses del grup
 - 5144. Interessos a curt termini de deutes, empreses associades
 - 5145. Interessos a curt termini de deutes, altres parts vinculades

52. Deutes a curt termini per préstecs rebuts i altres conceptes

- 520. Deutes a curt termini amb entitats de crèdit
 - 5200. Préstecs a curt termini d'entitats de crèdit
 - 5201. Deutes a curt termini per crèdit disposat
 - 5208. Deutes per efectes descomptats
 - 5209. Deutes per operacions de facturatge
- 521. Deutes a curt termini
- 522. Deutes a curt termini transformables en subvencions, donacions i llegats
- 523. Proveïdors d'immobilitzat a curt termini
- 524. Creditors per arrendament financer a curt termini
- 525. Efectes a pagar a curt termini
- 526. Retorn cooperatiu a pagar a curt termini
- 527. Interessos a curt termini de deutes amb entitats de crèdit
- 528. Interessos a curt termini de deutes
 - 5281. Interessos a curt termini de deutes amb socis

- 529. Provisions a curt termini
 - 5290. Provisió a curt termini per retribucions al personal
 - 5291. Provisió a curt termini per a impostos
 - 5292. Provisió a curt termini per a altres responsabilitats
 - 5293. Provisió a curt termini per desmantellament, retirament o rehabilitació de l'immobilitzat
 - 5295. Provisió a curt termini per a actuacions mediambientals
 - 5296. Provisió a curt termini per a reestructuracions
 - 5297. Provisió a curt termini per transaccions amb pagaments basats en instruments de patrimoni

53. Inversions financeres a curt termini en parts vinculades

- 530. Participacions a curt termini en parts vinculades
 - 5303. Participacions a curt termini, en empreses del grup
 - 5304. Participacions a curt termini, en empreses associades
 - 5305. Participacions a curt termini, en altres parts vinculades
- 531. Valors representatius de deute a curt termini de parts vinculades
 - 5313. Valors representatius de deute a curt termini d'empreses del grup
 - 5314. Valors representatius de deute a curt termini d'empreses associades
 - 5315. Valors representatius de deute a curt termini d'altres parts vinculades
- 532. Crèdits a curt termini a parts vinculades
 - 5323. Crèdits a curt termini a empreses del grup

- 5324. Crèdits a curt termini a empreses associades
- 5325. Crèdits a curt termini a altres parts vinculades
- 533. Interessos a curt termini de valors representatius de deute de parts vinculades
 - 5333. Interessos a curt termini de valors representatius de deute d'empreses del grup
 - 5334. Interessos a curt termini de valors representatius de deute d'empreses associades
 - 5335. Interessos a curt termini de valors representatius de deute d'altres parts vinculades
- 534. Interessos a curt termini de crèdits a parts vinculades
 - 5343. Interessos a curt termini de crèdits a empreses del grup
 - 5344. Interessos a curt termini de crèdits a empreses associades
 - 5345. Interessos a curt termini de crèdits a altres parts vinculades
- 535. Dividend a cobrar d'inversions financeres en parts vinculades
 - 5353. Dividend a cobrar d'empreses del grup
 - 5354. Dividend a cobrar d'empreses associades
 - 5355. Dividend a cobrar d'altres parts vinculades
- 539. Desemborsaments pendents sobre participacions a curt termini en parts vinculades
 - 5393. Desemborsaments pendents sobre participacions a curt termini en empreses del grup
 - 5394. Desemborsaments pendents sobre participacions a curt termini en empreses associades
 - 5395. Desemborsaments pendents sobre par-

tipacions a curt termini en altres parts vinculades

54. Altres inversions financeres a curt termini

- 540. Inversions financeres a curt termini en instruments de patrimoni
- 541. Valors representatius de deute a curt termini
- 542. Crèdits a curt termini
 - 5427. Crèdits amb socis per pèrdues a compensar a curt termini
- 543. Crèdits a curt termini per alienació d'immobilitzat
- 544. Crèdits a curt termini al personal
- 545. Dividend a cobrar
- 546. Interessos a curt termini de valors representatius de deutes
- 547. Interessos a curt termini de crèdits
- 548. Imposicions a curt termini
- 549. Desemborsaments pendents sobre participacions en el patrimoni net a curt termini

55. Altres comptes no bancaris

- 550. Titular de l'explotació
- 551. Compte corrent amb socis i administradors
- 552. Compte corrent amb altres persones i entitats vinculades
 - 5523. Compte corrent amb empreses del grup
 - 5524. Compte corrent amb empreses associades
 - 5525. Compte corrent amb altres parts vinculades
- 553. Comptes corrents en fusions i escissions
 - 5530. Socis de societat dissolta
 - 5531. Socis, compte de fusió
 - 5532. Socis de societat escindida
 - 5533. Socis, compte d'escissió

- 554. Compte corrent amb unions temporals d'empreses i comunitats de béns
- 555. Partides pendents d'aplicació
 - 5551. Rectificació de valoracions
- 556. Desemborsaments exigits sobre participacions en el patrimoni net
 - 5563. Desemborsaments exigits sobre participacions, empreses del grup
 - 5564. Desemborsaments exigits sobre participacions, empreses associades
 - 5565. Desemborsaments exigits sobre participacions, altres parts vinculades
 - 5566. Desemborsaments exigits sobre participacions d'altres empreses
- 557. Dividend actiu a compte
 - 5571. Remuneració d'aportacions al capital social a compte
 - 5572. Retorn actiu a compte
- 558. Socis per desemborsaments exigits
 - 5580. Socis per desemborsaments exigits sobre accions o participacions ordinàries
 - 5585. Socis per desemborsaments exigits sobre accions o participacions considerades passius financers
- 559. Derivats financers a curt termini
 - 5590. Actius per derivats financers a curt termini, cartera de negociació
 - 5593. Actius per derivats financers a curt termini, instruments de cobertura
 - 5595. Passius per derivats financers a curt termini, cartera de negociació
 - 5598. Passius per derivats financers a curt termini, instruments de cobertura

56. Fiances i dipòsits rebuts i constituïts a curt termini i ajustos per periodificació

- 560. Fiances rebudes a curt termini
- 561. Dipòsits rebuts a curt termini

- 565. Fiances constituïdes a curt termini
- 566. Dipòsits constituïts a curt termini
- 567. Interessos pagats per endavant
- 568. Interessos cobrats per endavant
- 569. Garanties financeres a curt termini

57. Tresoreria

- 570. Caixa, euros
- 571. Caixa, moneda estrangera
- 572. Bancs i institucions de crèdit c/c a la vista, euros
- 573. Bancs i institucions de crèdit c/c a la vista, moneda estrangera
- 574. Bancs i institucions de crèdit, comptes d'estalvi, euros
- 575. Bancs i institucions de crèdit, comptes d'estalvi, moneda estrangera
- 576. Inversions a curt termini de gran liquiditat

58. Actius no corrents mantinguts per a la venda i actius i passius associats

- 580. Immobilitzat
- 581. Inversions amb persones i entitats vinculades
- 582. Inversions financeres
- 583. Existències, deutors comercials i altres comptes a cobrar
- 584. Altres actius
- 585. Provisions
- 586. Deutes amb característiques especials
- 587. Deutes amb persones i entitats vinculades
- 588. Creditors comercials i altres comptes a pagar
- 589. Altres passius

59. Deteriorament del valor d'inversions financeres a curt termini i d'actius no corrents mantinguts per a la venda

- 593. Deteriorament de valor de participacions a curt termini en parts vinculades

- 5933. Deteriorament de valor de participacions a curt termini en empreses del grup
- 5934. Deteriorament de valor de participacions a curt termini en empreses associades
- 594. Deteriorament de valor de valors representatius de deute a curt termini de parts vinculades
- 5943. Deteriorament de valor de valors representatius de deute a curt termini d'empreses del grup
- 5944. Deteriorament de valor de valors representatius de deute a curt termini d'empreses associades
- 5945. Deteriorament de valor de valors representatius de deute a curt termini d'altres parts vinculades
- 595. Deteriorament de valor de crèdits a curt termini a parts vinculades
- 5953. Deteriorament de valor de crèdits a curt termini a empreses del grup
- 5954. Deteriorament de valor de crèdits a curt termini a empreses associades
- 5955. Deteriorament de valor de crèdits a curt termini a altres parts vinculades
- 597. Deteriorament de valor de valors representatius de deute a curt termini
- 598. Deteriorament de valor de crèdits a curt termini
- 599. Deteriorament de valor d'actius no corrents mantinguts per a la venda
- 5990. Deteriorament de valor d'immobilitzat no corrent mantingut per a la venda
- 5991. Deteriorament de valor d'inversions amb persones i entitats vinculades no corrents mantingudes per a la venda
- 5992. Deteriorament de valor d'inversions financeres no corrents mantingudes per a la venda
- 5993. Deteriorament de valor d'existències, deutors comercials i altres comptes a co-

brar integrats en un grup alienable mantingut per a la venda

- 5994. Deteriorament de valor d'altres actius mantinguts per a la venda

6 Compres i despeses

60. Compres

- 600. Compres de mercaderies
 - 6001. Compres de mercaderies adscrites al FEPC
- 601. Compres de matèries primeres
 - 6011. Compres de matèries primeres adscrites al FEPC
- 602. Compres d'altres aprovisionaments
 - 6021. Compres d'altres aprovisionaments adscrits al FEPC
- 605. Compres efectuades a socis
- 606. Descomptes sobre compres per pagament immediat
 - 6060. Descomptes sobre compres per pagament immediat de mercaderies
 - 6061. Descomptes sobre compres per pagament immediat de primeres matèries
 - 6062. Descomptes sobre compres per pagament immediat d'altres aprovisionaments
 - 6063. Descomptes sobre compres per pagament a socis
- 607. Treballs realitzats per altres empreses
- 608. Devolucions de compres i operacions similars
 - 6080. Devolucions de compres de mercaderies
 - 6081. Devolucions de compres de primeres matèries
 - 6082. Devolucions de compres d'altres aprovisionaments

6083. Devolucions de compres efectuades a socis

609. Ràpels per compres

6090. Ràpels per compres de mercaderies

6091. Ràpels per compres de primeres matèries

6092. Ràpels per compres d'altres aprovisionaments

6093. Ràpels per compres efectuades a socis

61. Variació d'existències

610. Variació d'existències de mercaderies

611. Variació d'existències de primeres matèries

612. Variació d'existències d'altres aprovisionaments

617. Variació d'existències adquirides a socis

62. Serveis exteriors

620. Despeses en recerca i desenvolupament de l'exercici

6201. Despeses en recerca i desenvolupament de l'exercici adscrites al FEPC

621. Arrendaments i cànon

622. Reparacions i conservació

6221. Reparacions i conservació adscrites al FEPC

623. Serveis de professionals independents

6231. Serveis de professionals independents adscrits al FEPC

624. Transports

625. Primes d'assegurances

626. Serveis bancaris i similars

627. Publicitat, propaganda i relacions públiques

628. Subministraments

629. Altres serveis

63. Tributs

630. Impost sobre beneficis

6300. Impost corrent

6301. Impost diferit

631. Altres tributs

633. Ajustos negatius en la imposició sobre beneficis

634. Ajustos negatius en la imposició indirecta

6341. Ajustos negatius en IVA d'actiu corrent

6342. Ajustos negatius en IVA d'inversions

636. Devolució d'impostos

638. Ajustos positius en la imposició sobre beneficis

639. Ajustos positius en la imposició indirecta

6391. Ajustos positius en IVA d'actiu corrent

6392. Ajustos positius en IVA d'inversions

64. Despeses de personal

640. Sous i salaris

641. Indemnitzacions

642. Seguretat Social a càrrec de l'empresa

643. Retribucions a llarg termini mitjançant sistemes d'aportació definida

644. Retribucions a llarg termini mitjançant sistemes de prestació definida

6440. Contribucions anuals

6442. Altres costos

645. Retribucions al personal mitjançant instruments de patrimoni

6450. Retribucions al personal liquidades amb instruments de patrimoni

6457. Retribucions al personal liquidats en efectiu basat en instruments de patrimoni

647. Retribució als socis treballadors

649. Altres despeses socials

65. Altres despeses de gestió i específiques de la cooperativa

650. Pèrdues de crèdits comercials incobrables

651. Resultats d'operacions en comú

6510. Benefici transferit (gestor)

- 6511. Pèrdua suportada (partícip o associat no gestor)
- 654. Despeses afectes al FEPC
 - 6542. Serveis exteriors afectes al FEPC
- 656. Interessos de les aportacions al capital social i altres fons
- 657. Dotació al FEPC
- 659. Altres pèrdues en gestió corrent

66. Despeses financeres

- 660. Despeses financeres per actualització de provisions
- 661. Interessos d'obligacions i bons
 - 6610. Interessos d'obligacions i bons a llarg termini, empreses del grup
 - 6611. Interessos d'obligacions i bons a llarg termini, empreses associades
 - 6612. Interessos d'obligacions i bons a llarg termini, altres parts vinculades
 - 6613. Interessos d'obligacions i bons a llarg termini, altres empreses
 - 6615. Interessos d'obligacions i bons a curt termini, empreses del grup
 - 6616. Interessos d'obligacions i bons a curt termini, empreses associades
 - 6617. Interessos d'obligacions i bons a curt termini, altres parts vinculades
 - 6618. Interessos d'obligacions i bons a curt termini, altres empreses
- 662. Interessos de deutes
 - 6620. Interessos de deutes, empreses del grup
 - 6621. Interessos de deutes, empreses associades
 - 6622. Interessos de deutes, altres parts vinculades
 - 6623. Interessos de deutes amb entitats de crèdit
- 6624. Interessos de deutes, altres empreses
- 663. Pèrdues per valoració d'instruments financers pel seu valor raonable
 - 6630. Pèrdues de cartera de negociació
 - 6631. Pèrdues de designats per l'empresa
 - 6632. Pèrdues de disponibles per a la venda
 - 6633. Pèrdues d'instruments de cobertura
- 664. Despeses per dividendes d'accions o participacions considerades passius financers
 - 6640. Dividendes de passius, empreses del grup
 - 6641. Dividendes de passius, empreses associades
 - 6642. Dividendes de passius, altres parts vinculades
 - 6643. Dividendes de passius, altres empreses
- 665. Interessos per descompte d'efectes i operacions de facturatge
 - 6650. Interessos per descompte d'efectes en entitats de crèdit del grup
 - 6651. Interessos per descompte d'efectes en entitats de crèdit associades
 - 6652. Interessos per descompte d'efectes en altres entitats de crèdit vinculades
 - 6653. Interessos per descompte d'efectes en altres entitats de crèdit
 - 6654. Interessos per operacions de facturatge amb entitats de crèdit del grup
 - 6655. Interessos per operacions de facturatge amb entitats de crèdit associades
 - 6656. Interessos per operacions de facturatge amb altres entitats de crèdit vinculades
 - 6657. Interessos per operacions de facturatge amb altres entitats de crèdit
- 666. Pèrdues en participacions i valors representatius de deute

- 6660. Pèrdues en valors representatius de deute a llarg termini, empreses del grup
- 6661. Pèrdues en valors representatius de deute a llarg termini, empreses associades
- 6662. Pèrdues en valors representatius de deute a llarg termini, altres parts vinculades
- 6663. Pèrdues en participacions i valors representatius de deute a llarg termini, altres empreses
- 6665. Pèrdues en participacions i valors representatius de deute a curt termini, empreses del grup
- 6666. Pèrdues en participacions i valors representatius de deute a curt termini, empreses associades
- 6667. Pèrdues en valors representatius de deute a curt termini, altres parts vinculades
- 6668. Pèrdues en valors representatius de deute a curt termini, altres empreses
- 667. Pèrdues de crèdits no comercials
- 6670. Pèrdues de crèdits a llarg termini, empreses del grup
- 6671. Pèrdues de crèdits a llarg termini, empreses associades
- 6672. Pèrdues de crèdits a llarg termini, altres parts vinculades
- 6673. Pèrdues de crèdits a llarg termini, altres empreses
- 6675. Pèrdues de crèdits a curt termini, empreses del grup
- 6676. Pèrdues de crèdits a curt termini, empreses associades
- 6677. Pèrdues de crèdits a curt termini, altres parts vinculades
- 6678. Pèrdues de crèdits a curt termini, altres empreses
- 668. Diferències negatives de canvi
- 669. Altres despeses financeres

67. Pèrdues procedents d'actius no corrents i despeses excepcionals

- 670. Pèrdues procedents de l'immobilitzat intangible
- 671. Pèrdues procedents de l'immobilitzat material
- 672. Pèrdues procedents de les inversions immobiliàries
- 673. Pèrdues procedents de participacions a llarg termini en parts vinculades
- 6733. Pèrdues procedents de participacions a llarg termini, empreses del grup
- 6734. Pèrdues procedents de participacions a llarg termini, empreses associades
- 6735. Pèrdues procedents de participacions a llarg termini, altres parts vinculades
- 675. Pèrdues per operacions amb obligacions pròpies
- 678. Despeses excepcionals

68. Dotacions per a amortitzacions

- 680. Amortització de l'immobilitzat intangible
- 681. Amortització de l'immobilitzat material
 - 68111. Amortització de construccions adscrites al FEPC
 - 68121. Amortització d'instal·lacions tècniques adscrites al FEPC
 - 68131. Amortització de maquinària adscrita al FEPC
 - 68141. Amortització d'utilitatge adscrit al FEPC
 - 68151. Amortització d'altres instal·lacions adscrites al FEPC
 - 68161. Amortització de mobiliari adscrit al FEPC
 - 68171. Amortització d'equips per a processos d'informació adscrits al FEPC
 - 68181. Amortització d'elements de transport adscrits al FEPC

68191. Amortització d'altre immobilitzat
adscriu al FEPC

682. Amortització de les inversions immobiliàries

69. Pèrdues per deteriorament i altres dotacions

690. Pèrdues per deteriorament de l'immobilitzat intangible

691. Pèrdues per deteriorament de l'immobilitzat material

692. Pèrdues per deteriorament de les inversions immobiliàries

693. Pèrdues per deteriorament d'existències

6930. Pèrdues per deteriorament de productes acabats i en curs de fabricació

6931. Pèrdues per deteriorament de mercaderies

6932. Pèrdues per deteriorament de primeres matèries

6933. Pèrdues per deteriorament d'altres aprovisionaments

694. Pèrdues per deteriorament de crèdits per operacions comercials

695. Dotació a la provisió per operacions comercials

6954. Dotació a la provisió per contractes onerosos

6959. Dotació a la provisió per a altres operacions comercials

696. Pèrdues per deteriorament de participacions i valors representatius de deute a llarg termini

6960. Pèrdues per deteriorament de participacions en instruments de patrimoni net a llarg termini, empreses del grup

6961. Pèrdues per deteriorament de participacions en instruments de patrimoni net a llarg termini, empreses associades

6962. Pèrdues per deteriorament de participacions en instruments de patrimoni net a llarg termini, altres parts vinculades

6963. Pèrdues per deteriorament de participacions en instruments de patrimoni net a llarg termini, altres empreses

6965. Pèrdues per deteriorament en valors representatius de deute a llarg termini, empreses del grup

6966. Pèrdues per deteriorament en valors representatius de deute a llarg termini, empreses associades

6967. Pèrdues per deteriorament en valors representatius de deute a llarg termini, altres parts vinculades

6968. Pèrdues per deteriorament en valors representatius de deute a llarg termini, d'altres empreses

697. Pèrdues per deteriorament de crèdits a llarg termini

6970. Pèrdues per deteriorament de crèdits a llarg termini, empreses del grup

6971. Pèrdues per deteriorament de crèdits a llarg termini, empreses associades

6972. Pèrdues per deteriorament de crèdits a llarg termini, altres parts vinculades

6973. Pèrdues per deteriorament de crèdits a llarg termini, altres empreses

698. Pèrdues per deteriorament de participacions i valors representatius de deute a curt termini

6980. Pèrdues per deteriorament de participacions en instruments de patrimoni net a curt termini, empreses del grup

6981. Pèrdues per deteriorament de participacions en instruments de patrimoni net a curt termini, empreses associades

6985. Pèrdues per deteriorament en valors representatius de deute a curt termini, empreses del grup

6986. Pèrdues per deteriorament en valors re-

- presentatius de deute a curt termini, empreses associades
- 6987. Pèrdues per deteriorament en valors representatius de deute a curt termini, altres parts vinculades
- 6988. Pèrdues per deteriorament en valors representatius de deute a curt termini, d'altres empreses
- 699. Pèrdues per deteriorament de crèdits a curt termini
- 6990. Pèrdues per deteriorament de crèdits a curt termini, empreses del grup
- 6991. Pèrdues per deteriorament de crèdits a curt termini, empreses associades
- 6992. Pèrdues per deteriorament de crèdits a curt termini, altres parts vinculades
- 6993. Pèrdues per deteriorament de crèdits a curt termini, altres empreses

7 Vendes i ingressos

70. Vendes de mercaderies, de producció pròpia, de serveis, etc.

- 700. Vendes de mercaderies
- 701. Vendes de productes acabats
- 702. Vendes de productes semiacabats
- 703. Vendes de subproductes i residus
- 704. Vendes d'envasos i embalatges
- 705. Prestacions de serveis
- 706. Descomptes sobre vendes per pagament immediat
- 7060. Descomptes sobre vendes per pagament immediat de mercaderies
- 7061. Descomptes sobre vendes per pagament immediat de productes acabats
- 7062. Descomptes sobre vendes per pagament immediat de productes semiacabats

- 7063. Descomptes sobre vendes per pagament immediat de subproductes i residus
- 708. Devolucions de vendes i operacions similars
- 7080. Devolucions de vendes de mercaderies
- 7081. Devolucions de vendes de productes acabats
- 7082. Devolucions de vendes de productes semiacabats
- 7083. Devolucions de vendes de subproductes i residus
- 7084. Devolucions de vendes d'envasos i embalatges
- 709. Ràpels sobre vendes
- 7090. Ràpels sobre vendes de mercaderies
- 7091. Ràpels sobre vendes de productes acabats
- 7092. Ràpels sobre vendes de productes semiacabats
- 7093. Ràpels sobre vendes de subproductes i residus
- 7094. Ràpels sobre vendes d'envasos i embalatges

71. Variació d'existències

- 710. Variació d'existències de productes en curs
- 711. Variació d'existències de productes semiacabats
- 712. Variació d'existències de productes acabats
- 713. Variació d'existències de subproductes, residus i materials recuperats

73. Treballs realitzats per a l'empresa

- 730. Treballs realitzats per a l'immobilitzat intangible
- 731. Treballs realitzats per a l'immobilitzat material
- 732. Treballs realitzats en inversions immobiliàries
- 733. Treballs realitzats per a l'immobilitzat material en curs

74. Subvencions, donacions i llegats

- 740. Subvencions, donacions i llegats a l'explotació
- 746. Subvencions, donacions i llegats de capital transferits al resultat de l'exercici
- 747. Altres subvencions, donacions i llegats transferits al resultat de l'exercici

75. Altres ingressos de gestió

- 751. Resultats d'operacions en comú
 - 7510. Pèrdua transferida (gestor)
 - 7511. Benefici atribuït (partícip o associat no gestor)
- 752. Ingressos per arrendaments
- 753. Ingressos de propietat industrial cedida en explotació
- 754. Ingressos per comissions
- 755. Ingressos per serveis al personal
- 756. Ingressos per operacions amb socis
 - 7560. Ingressos per serveis diversos amb socis
- 757. Ingressos imputables al FEPC
 - 7570. Sancions imposades a socis imputables al FEPC
 - 7571. Subvencions imputables al FEPC
 - 7572. Donacions imputables al FEPC
 - 7573. Altres ingressos imputables al FEPC
- 759. Ingressos per serveis diversos

76. Ingressos financers

- 760. Ingressos de participacions en instruments de patrimoni
 - 7600. Ingressos de participacions en instruments de patrimoni, empreses del grup
 - 7601. Ingressos de participacions en instruments de patrimoni, empreses associades
 - 7602. Ingressos de participacions en instruments de patrimoni, altres parts vinculades

- 7603. Ingressos de participacions en instruments de patrimoni, altres empreses
- 761. Ingressos de valors representatius de deute
 - 7610. Ingressos de valors representatius de deute, empreses del grup
 - 7611. Ingressos de valors representatius de deute, empreses associades
 - 7612. Ingressos de valors representatius de deute, altres parts vinculades
 - 7613. Ingressos de valors representatius de deute, altres empreses
- 762. Ingressos de crèdits
 - 7620. Ingressos de crèdits a llarg termini
 - 76200. Ingressos de crèdits a llarg termini, empreses del grup
 - 76201. Ingressos de crèdits a llarg termini, empreses associades
 - 76202. Ingressos de crèdits a llarg termini, altres parts vinculades
 - 76203. Ingressos de crèdits a llarg termini, altres empreses
 - 7621. Ingressos de crèdits a curt termini
 - 76210. Ingressos de crèdits a curt termini, empreses del grup
 - 76211. Ingressos de crèdits a curt termini, empreses associades
 - 76212. Ingressos de crèdits a curt termini, altres parts vinculades
 - 76213. Ingressos de crèdits a curt termini, altres empreses
- 763. Beneficis per valoració d'instruments financers pel seu valor raonable
 - 7630. Beneficis de cartera de negociació
 - 7631. Beneficis de designats per l'empresa
 - 7632. Beneficis de disponibles per a la venda
 - 7633. Beneficis d'instruments de cobertura
- 766. Beneficis en participacions i valors representatius de deute

- 7660. Beneficis en valors representatius de deute a llarg termini, empreses del grup
- 7661. Beneficis en valors representatius de deute a llarg termini, empreses associades
- 7662. Beneficis en valors representatius de deute a llarg termini, altres parts vinculades
- 7663. Beneficis en participacions i valors representatius de deute a llarg termini, altres empreses
- 7665. Beneficis en participacions i valors representatius de deute a curt termini, empreses del grup
- 7666. Beneficis en participacions i valors representatius de deute a curt termini, empreses associades
- 7667. Beneficis en valors representatius de deute a curt termini, altres parts vinculades
- 7668. Beneficis en valors representatius de deute a curt termini, altres empreses
- 767. Ingressos d'actius afectes i de drets de reemborsament relatiu a retribucions a llarg termini
- 768. Diferències positives de canvi
- 769. Altres ingressos financers

77. Beneficis procedents d'actius no corrents i ingressos excepcionals

- 770. Beneficis procedents de l'immobilitzat intangible
- 771. Beneficis procedents de l'immobilitzat material
- 772. Beneficis procedents de les inversions immobiliàries
- 773. Beneficis procedents de participacions a llarg termini en parts vinculades
 - 7733. Beneficis procedents de participacions a llarg termini, empreses del grup
 - 7734. Beneficis procedents de participacions a llarg termini, empreses associades

- 7735. Beneficis procedents de participacions a llarg termini, altres parts vinculades
- 774. Diferència negativa en combinacions de negocis
- 775. Beneficis per operacions amb obligacions pròpies
- 778. Ingressos excepcionals a les

79. Excessos i aplicacions de provisions i de pèrdues per deteriorament

- 790. Reversió del deteriorament de l'immobilitzat intangible
- 791. Reversió del deteriorament de l'immobilitzat material
- 792. Reversió del deteriorament de les inversions immobiliàries
- 793. Reversió del deteriorament d'existències
 - 7930. Reversió del deteriorament de productes acabats i en curs de fabricació
 - 7931. Reversió del deteriorament de mercaderies
 - 7932. Reversió del deteriorament de primeres matèries
 - 7933. Reversió del deteriorament d'altres aprovisionaments
- 794. Reversió del deteriorament de crèdits per operacions comercials
- 795. Excés de provisions
 - 7950. Excés de provisió per retribucions al personal
 - 7951. Excés de provisió per a impostos
 - 7952. Excés de provisió per a altres responsabilitats
 - 7954. Excés de provisió per operacions comercials
 - 79544. Excés de provisió per contractes onerosos

- 79549. Excés de provisió per a altres operacions comercials
- 7955. Excés de provisió per a actuacions mediambientals
- 7956. Excés de provisió per a reestructuracions
- 7957. Excés de provisió per transaccions amb pagaments basats en instruments de patrimoni
- 796. Reversió del deteriorament de participacions i valors representatius de deute a llarg termini
- 7960. Reversió del deteriorament de participacions en instruments de patrimoni net a llarg termini, empreses del grup
- 7961. Reversió del deteriorament de participacions en instruments de patrimoni net a llarg termini, empreses associades
- 7965. Reversió del deteriorament de valors representatius de deute a llarg termini, empreses del grup
- 7966. Reversió del deteriorament de valors representatius de deute a llarg termini, empreses associades
- 7967. Reversió del deteriorament de valors representatius de deute a llarg termini, altres parts vinculades
- 7968. Reversió del deteriorament de valors representatius de deute a llarg termini, altres empreses
- 797. Reversió del deteriorament de crèdits a llarg termini
- 7970. Reversió del deteriorament de crèdits a llarg termini, empreses del grup
- 7971. Reversió del deteriorament de crèdits a llarg termini, empreses associades
- 7972. Reversió del deteriorament de crèdits a llarg termini, altres parts vinculades
- 7973. Reversió del deteriorament de crèdits a llarg termini, altres empreses
- 798. Reversió del deteriorament de participacions i valors representatius de deute a curt termini
- 7980. Reversió del deteriorament de participacions en instruments de patrimoni net a curt termini, empreses del grup
- 7981. Reversió del deteriorament de participacions en instruments de patrimoni net a curt termini, empreses associades
- 7985. Reversió del deteriorament en valors representatius de deute a curt termini, empreses del grup
- 7986. Reversió del deteriorament en valors representatius de deute a curt termini, empreses associades
- 7987. Reversió del deteriorament en valors representatius de deute a curt termini, altres parts vinculades
- 7988. Reversió del deteriorament en valors representatius de deute a curt termini, altres empreses
- 799. Reversió del deteriorament de crèdits a curt termini
- 7990. Reversió del deteriorament de crèdits a curt termini, empreses del grup
- 7991. Reversió del deteriorament de crèdits a curt termini, empreses associades
- 7992. Reversió del deteriorament de crèdits a curt termini, altres parts vinculades
- 7993. Reversió del deteriorament de crèdits a curt termini, altres empreses

8. Despeses imputades al patrimoni net

80. Despeses financeres per valoració d'actius i passius

- 800. Pèrdues en actius financers disponibles per a la venda
- 802. Transferència de beneficis en actius financers disponibles per a la venda

81. Despeses en operacions de cobertura

- 810. Pèrdues per cobertures de fluxos d'efectiu
- 811. Pèrdues per cobertures d'inversions netes en un negoci a l'estranger
- 812. Transferència de beneficis per cobertures de fluxos d'efectiu
- 813. Transferència de beneficis per cobertures d'inversions netes en un negoci a l'estranger

82. Despeses per diferències de conversió

- 820. Diferències de conversió negatives
- 821. Transferència de diferències de conversió positives

83. Impost sobre beneficis

- 830. Impost sobre beneficis
 - 8300. Impost corrent
 - 8301. Impost diferit
- 833. Ajustos negatius en la imposició sobre beneficis
- 834. Ingressos fiscals per diferències permanents
- 835. Ingressos fiscals per deduccions i bonificacions
- 836. Transferència de diferències permanents
- 837. Transferència de deduccions i bonificacions
- 838. Ajustos positius en la imposició sobre beneficis

84. Transferències de subvencions, donacions i llegats

- 840. Transferència de subvencions oficials de capital
- 841. Transferència de donacions i llegats de capital
- 842. Transferència d'altres subvencions, donacions i llegats

85. Despeses per pèrdues actuàries i ajustos en els actius per retribucions a llarg termini de prestació definida

- 850. Pèrdues actuàries
- 851. Ajustos negatius en actius per retribucions a llarg termini de prestació definida

86. Despeses per actius no corrents en venda

- 860. Pèrdues en actius no corrents i grups alienables d'elements mantinguts per a la venda
- 862. Transferència de beneficis en actius no corrents i grups alienables d'elements mantinguts per a la venda

89. Despeses de participacions en empreses del grup o associades amb ajustos valoratius positius previs

- 891. Deteriorament de participacions en el patrimoni, empreses del grup
- 892. Deteriorament de participacions en el patrimoni, empreses associades

9. Ingressos imputats al patrimoni net

90. Ingressos financers per valoració d'actius i passius

- 900. Beneficis en actius financers disponibles per a la venda
- 902. Transferència de pèrdues d'actius financers disponibles per a la venda

91. Ingressos en operacions de cobertura

- 910. Beneficis per cobertures de fluxos d'efectiu
- 911. Beneficis per cobertures d'una inversió neta en un negoci a l'estranger
- 912. Transferència de pèrdues per cobertures de fluxos d'efectiu

913. Transferència de pèrdues per cobertures d'una inversió neta en un negoci a l'estranger

92. Ingressos per diferències de conversió

920. Diferències de conversió positives

921. Transferència de diferències de conversió negatives

94. Ingressos per subvencions, donacions i llegats

940. Ingressos de subvencions oficials de capital

941. Ingressos de donacions i llegats de capital

942. Ingressos d'altres subvencions, donacions i llegats

95. Ingressos per guanys actuarials i ajustos en els actius per retribucions a llarg termini de prestació definida

950. Guanys actuarials

951. Ajustos positius en actius per retribucions a llarg termini de prestació definida

96. Ingressos per actius no corrents en venda

960. Beneficis en actius no corrents i grups alienables d'elements mantinguts per a la venda

962. Transferència de pèrdues en actius no corrents i grups alienables d'elements mantinguts per a la venda

99. Ingressos de participacions en empreses del grup o associades amb ajustos negatius previs

991. Recuperació d'ajustos valoratius negatius previs, empreses del grup

992. Recuperació d'ajustos valoratius negatius previs, empreses associades

993. Transferència per deteriorament d'ajustos valoratius negatius previs, empreses del grup

994. Transferència per deteriorament d'ajustos valoratius negatius previs, empreses associades

Aquests textos recullen materials de suport tècnic per a la gestió d'empreses cooperatives i és fruit d'una col·laboració estreta entre l'Institut per a la Promoció i la Formació Cooperatives i Ara_Coop, SCCL, una entitat especialitzada en la creació de cooperatives. La generació de coneixement pràctic al voltant del model empresarial cooperatiu, així com la seva divulgació, és a al moll de l'os d'aquestes dues entitats.

La comptabilitat és molt més que una obligació anual de dipositar els comptes i de calcular adequadament els impostos. La comptabilitat és la base de la gestió de qualsevol empresa i, consegüentment, un factor clau per prendre decisions dins les empreses.

El manual que teniu a les mans és una eina pràctica que facilita la comptabilitat a les empreses cooperatives de nova creació i a les assessories que els donen suport. Recull els aspectes necessaris per adaptar la comptabilitat de les empreses cooperatives al Pla General Comptable i a les normes comptables per a les cooperatives que es van publicar l'any 2003 d'acord amb els criteris establerts per l'Aliança Cooperativa Internacional. Fins llavors, la normativa general no tenia en compte l'especificitat d'aquest tipus d'empreses.

El volum s'estructura en tres parts: llibres obligatoris de la cooperativa, comptabilització de la constitució i elaboració del pla comptable de l'empresa, i inclou nombrosos models de documents que són útils per dur la comptabilitat al dia.

El manual ha estat elaborat per Ara_Coop, en compliment d'una de les seves funcions: donar suport a les entitats i empreses que promouen la creació d'empreses, així com a les mateixes cooperatives, aportant-los eines que facilitin la seva tasca. Ara_Coop és una entitat promoguda pel Departament de Treball i el moviment cooperatiu.

ISBN 978-84-393-8249-2



9 788439 382492