

Problemática del registro contable de los bienes entregados por los socios en las cooperativas agrarias

JUAN FRANCISCO JULIÁ IGUAL (*)

FERNANDO POLO GARRIDO (*)

1. INTRODUCCIÓN

La cooperativa es una fórmula jurídica de especial implantación en el sector agroalimentario, y de gran influencia socioeconómica en las zonas rurales. Podemos distinguir básicamente dos tipos de operaciones de las cooperativas agrarias con los socios, unas las orientadas a la comercialización de productos de los socios, que supondrán para la cooperativa un gasto, y por otra parte, el otro tipo de operaciones serán las orientadas a proveer de insumos destinados a las explotaciones de los socios. Este trabajo se centra en las primeras por considerarse más problemáticas en su contabilización.

Las cooperativas presentan una serie de singularidades respecto de las sociedades de capital que tienen incidencia contable, como el capital social, el fondo de educación, etc. Estas singularidades, junto con el actual entorno plurilegislativo (1), han motivado la promulgación de las Normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas (2), en adelante Normas de adaptación del PGC a las Cooperativas. Entre los aspectos que siempre han despertado interés en la contabilidad de las cooperativas se encuentra la contabilización de los productos entregados por el socio para la comercialización por la cooperativa. Las mencionadas Normas abordan, entre otras cuestiones, la normalización contable de dichas operaciones. A pesar

(*) *Universidad Politécnica de Valencia.*

(1) *14 leyes autonómicas de cooperativas y la ley de cooperativas del Estado.*

(2) *Orden ECO/3614/2003.*

de contar con la citada norma estimamos que sigue siendo tema de interés, al entender que no es una cuestión definitivamente resuelta debido a su propia problemática y ante la futura reforma contable española derivada de la nueva normativa contable europea que adopta las Normas Internacionales de Información Financiera.

El presente trabajo tiene como objetivos evaluar las actuales Normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas y estudiar el tratamiento de dichas operaciones según las Normas Internacionales de Información Financiera. Para ello se realiza en primer lugar una revisión de la literatura previa a las actuales Normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas, se evalúan las normas mediante consulta a expertos aplicando el método Delphi. Posteriormente se estudian otras normas contables de carácter nacional que regulan tales operaciones al objeto de incorporar otras referencias en nuestro análisis, y, por último, debido al actual entorno contable, se estudia su contabilización según las Normas Internacionales de Información Financiera, pudiéndose deducir a partir de este estudio cuál será la situación después de que se acometa la reforma contable.

2. SISTEMAS DE GESTIÓN DE LAS COOPERATIVAS AGRARIAS EN RELACIÓN A LOS BIENES ENTREGADOS POR LOS SOCIOS

La legislación cooperativa coincide en la consideración del importe de los productos entregados por los socios para la gestión cooperativa como gasto específico; en cambio se producen diferencias entre las distintas leyes respecto a la valoración de los bienes entregados. Dicha valoración viene referida en las leyes de cooperativas fundamentalmente, bien al precio de mercado, bien al precio real de liquidación, o bien estableciendo como límite uno de los anteriores criterios valorativos.

Entendemos que no podremos abordar más adelante la cuestión de la contabilización de las operaciones con los socios sin antes introducir, bajo distintas denominaciones, los sistemas de gestión de las cooperativas, puesto que van a determinar tanto la valoración de las entregas como el momento de su registro.

En primer lugar describiremos los distintos *métodos de liquidación* denominados por Juliá (1985), y Caballer *et al.* (1987), debido a su influencia posterior. Así distinguen los siguientes:

- **Precios de mercado.** Los bienes entregados son valorados a dicho precio en el momento de la entrega.

- **Márgenes Brutos.** En el que se calcula su valor por la diferencia entre los ingresos obtenidos en la venta de estos productos y los gastos del período. Consiste pues en trasladar al socio el importe de la venta obtenido deduciendo los gastos realizados. Como consecuencia de esto resulta un excedente (resultado) nulo. Por tanto, para conocer dicho valor hay que esperar a la finalización de la campaña (que no siempre coincidirá con el ejercicio contable).
- **Liquidación a costes no imputables *standard*.** Supone una variante del anterior, en el cual se estiman los costes no imputables, permitiendo adelantar la liquidación una vez se conocen los ingresos de dichos productos, dado que los costes imputables se conocen con antelación a la liquidación (3).

Domingo y Vivar (2001) a partir de los trabajos de Caballer *et al.* (1987), Juliá (1985), Carrasco (1993) y Ballesteros (1979) plantean un abanico de posibilidades, estudiando sus ventajas e inconvenientes y las implicaciones en el ámbito contable. En concreto seis posibilidades distintas, precios de mercado, tres variantes dentro del método de márgenes brutos [márgenes brutos (aplicación general), valoración ficticia y contabilidad multidimensional] y distingue el sistema de costes totales *standard* (que aplica un coeficiente que incluye costes directos e indirectos) y el sistema de costes indirectos *Standard* (similar al anterior).

Por su parte Castaño (1997) bajo la denominación de *sistemas de gestión* distingue los siguientes:

- El del **Resultado Cero.** Que es equivalente al sistema de Márgenes Brutos anterior.
- El de **Beneficio.** Es equivalente al de Precios de Mercado anterior, y por tanto la cooperativa obtendrá un resultado, obviamente procurando que sea un beneficio.
- El de **Comisión.** En este sistema la cooperativa vende los productos en régimen de comisión, es decir, la cooperativa es un comisionista, pudiendo serlo en nombre propio o ajeno.

Dejando al margen el sistema de comisión, que no es propio de las cooperativas y además poco habitual en las mismas, nos encontramos básicamente con dos sistemas de funcionamiento. Uno el del precio de mercado, donde éste remuneraría el subproceso de producción llevado a cabo por el agricultor, y el resultado de la cooperativa

(3) Se necesitan conocer los ingresos de todos los productos que se liquidan conjuntamente, ya sean productos, variedades, etc.

remuneraría el subproceso de comercialización (Juliá, 1985), y otro, el sistema de márgenes brutos, donde el precio de liquidación resultante retribuye simultáneamente los subprocesos de producción y comercialización. En el epígrafe siguiente estudiaremos la literatura contable española al respecto.

3. LA CONTABILIZACIÓN DE LOS BIENES ENTREGADOS POR LOS SOCIOS PARA LA GESTIÓN COOPERATIVA: SITUACIÓN PREVIA A LAS ACTUALES NORMAS SOBRE LOS ASPECTOS CONTABLES DE LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS

Tanto para Caballer *et al.* (1987) como Domingo y Vivar (2001) el método de liquidación que siga la cooperativa va a determinar el momento en que se registran en contabilidad las entregas.

Si la cooperativa gestiona la actividad cooperativizada mediante la liquidación a precios de mercado, el tratamiento es similar al de una compra, cargándose una cuenta del subgrupo de compras en el momento de la entrega con abono a una cuenta de acreedores socios dentro del subgrupo de proveedores. Este es el tratamiento propuesto por Caballer *et al.* (1987) y seguido entre otros por Domingo y Vivar (2001).

El mecanismo contable es sencillo, la problemática se centra en la valoración del precio de mercado (4), véase al respecto Iruretagoyena (1998).

Debido a las dificultades anteriores en la determinación del precio de mercado y a la búsqueda de un mayor precio de liquidación, las cooperativas agrarias funcionan en gran número por el método de márgenes brutos, donde el valor de las entregas no es conocido en el momento de la entrega, sino al final de la campaña cuando se realiza la liquidación definitiva. Generalmente, en la práctica contable se efectúa el registro contable de dichas operaciones en el momento de la liquidación, cuando resulta conocido el importe.

Partiendo de los distintos métodos de liquidación de las cooperativas, y de la mencionada práctica contable, Caballer *et al.* (1987) proponen la siguiente solución contable: cargo a la cuenta de compras con abono a una cuenta de pasivo que refleje la deuda con el socio por el valor de los productos entregados (Socios entrega de productos), a su vez, como la cooperativa suele efectuar pagos a cuenta de la liquidación definitiva, los autores habilitan una cuenta específica

(4) Véase entre otros Juliá (1985).

(Anticipos a socios). Por su parte Domingo y Vivar (2001) siguen similar postura.

Las cuentas de compras y de «Socios entrega de productos» habilitadas por los citados autores tienen distinto funcionamiento atendiendo al sistema de liquidación seguido por la cooperativa, así el registro contable será en el momento de la entrega si se liquida por precios de mercado, o en el momento que efectúe la liquidación y sea conocido el precio al que se liquidarán dichas entregas (precio de liquidación), en el caso del método de márgenes brutos.

Si la cooperativa sigue el método de márgenes brutos, no habrá registrado las entregas, pero sucederá que habrá vendido parte de las mismas y a su vez habrá incurrido en una serie de gastos para tal fin, así como las restantes, pendientes de venta, estarán en existencias. Si a fecha de cierre de ejercicio no se ha efectuado la liquidación, nos encontraremos con una serie de gastos e ingresos registrados en un ejercicio contable, que son necesarios para calcular la liquidación que se efectuará en el siguiente ejercicio, además la no contabilización de dichas entregas repercutirá en el cálculo del excedente neto (resultado).

Al respecto Grau (1997) refleja dos soluciones alternativas a este problema extraídas de la práctica contable en las cooperativas:

- **Ajustes por periodificación.** Con objeto de trasladar los gastos e ingresos relacionados con los bienes entregados al ejercicio siguiente, donde se efectuará la liquidación.
- **Provisiones por operaciones de tráfico.** Se estima el precio de liquidación a cierre de ejercicio dotando una provisión para operaciones de tráfico. Al ejercicio siguiente, conocido el importe de la liquidación se aplica dicha provisión, y a continuación se registra en la cuenta de compras el importe definitivo de la liquidación.

Estimamos que la primera solución citada anteriormente, consistente en la utilización de los ajustes por periodificación, se encuentra recogida en el artículo 49.3 (5) de la Ley Foral de Cooperativas de Navarra.

Sobre la mencionada práctica cabe decir al respecto que la Cuenta de Pérdidas y Ganancias se calcula en un período de tiempo delimitado por el ejercicio contable, no por *campanas*, y en algunos casos

(5) «...se aplicará la norma de correlación entre ingresos y gastos de cada campaña, observándose el criterio de imputación temporal consistente en que los ingresos y gastos correspondientes a cada campaña se incorporen a la cuenta de resultados en el momento en que sean conocidos los datos de la liquidación final a practicar a los socios».

campana y ejercicio contable pueden no ser coincidentes (6), esto origina cierta problemática que puede tener incidencia en el reparto de resultados (retornos cooperativos) tal como señalan Sánchez *et al.* (1999).

Para Iruretagoyena (1999) la práctica anteriormente descrita supone un incumplimiento de principios contables, principalmente el de devengo. Dicho principio requiere de una estimación del valor de las entregas en el momento en que se producen, derivándose dos cuestiones que requieren respuesta, la primera es la fijación de precios (valoración de las entregas) y la otra se refiere a los registros contables de tales operaciones.

Respecto de la primera cuestión, la valoración de las entregas, consideramos que la naturaleza de esta cuestión es de índole económica similar al de otras magnitudes que requieren estimación como amortizaciones, provisiones, etc., aunque evidentemente esta cuestión tenga repercusiones contables.

En cambio, la segunda cuestión sí es obviamente contable, y por lo tanto sí deben pronunciarse las Normas de adaptación del PGC a las Cooperativas; pero antes de estudiar su respuesta entendemos que el análisis del problema que hemos realizado hasta el momento no es completo, pues queda por analizar su naturaleza jurídica, a la que seguidamente nos referimos.

En nuestra opinión, la titularidad de las entregas de bienes por los socios a la cooperativa queda únicamente delimitada con claridad en las leyes de Madrid, País Vasco, Galicia, Castilla-La Mancha y Comunidad Valenciana. Así, el artículo 65.3 de la Ley Vasca estipula que «... no integran el capital social y están sujetos a las condiciones fijadas y contratadas con la cooperativa. Aquellas entregas no integran el patrimonio de la cooperativa. No pudiendo ser embargadas por los acreedores sociales»; por su parte, los artículos 62.3 de la Ley Castellano-Manchega, 65.3 de la Ley Gallega, 57.2 de la Ley Madrileña y 64.3 de la Ley Valenciana también señalan expresamente que dichas entregas no integran el patrimonio de la cooperativa y no son embargables por los acreedores de la cooperativa. Además de lo indicado, la Ley Madrileña y la Ley Valenciana admiten la potestad estatutaria para establecer lo contrario.

Para el resto de leyes entendemos que la situación no está tan clara. Atendiendo a lo estipulado en la Ley General de Cooperativas de

(6) Aunque la cooperativa puede establecer la fecha de cierre que mejor se acomode a las campañas, en determinados casos puede haber liquidaciones pendientes al cierre, por ejemplo cooperativas que comercializan distintos productos en secciones diferenciadas, productos de ciclo largo (ej. vino).

1987, artículo 81.2, Iruretagoyena (1999) interpreta que sí hay transmisión de la propiedad, por tanto pertenecen al patrimonio de la cooperativa. Por el contrario, para Fajardo (1997) el mencionado precepto «...no hace referencia a la titularidad [...], pero sí da una fórmula flexible que permite fijar estatutaria o contractualmente las condiciones que regirán dichas entregas...».

El tenor literal de dicho artículo se exportó a la Ley Estatal y al resto de leyes autonómicas actualmente vigentes, excepto las indicadas anteriormente que sí hacen mención expresa sobre la titularidad de dichas entregas.

En general, la literatura contable ha obviado esta cuestión a la hora de resolver el problema, o bien a lo sumo, como en el caso de Iruretagoyena (1999), la solución propuesta parte de una interpretación dada, en concreto, sobre la consideración de que sí se transmite la propiedad. Entendemos que la solución contable debe comprender las dos posibilidades, puesto que en las leyes indicadas no se transmite la propiedad, en dos de éstas se admite prescripción estatutaria en sentido contrario y en las otras la situación es, cuando menos, imprecisa.

Llegados a este punto se comprende su trascendencia y, como se verá, las Normas de adaptación del PGC a las Cooperativas no se han pronunciado al respecto, obviando la cuestión, que debió atender a los siguientes extremos:

Las entregas de bienes de los socios son computadas como gastos en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias. Esto debe hacerse, en todo caso, por prescripción de las leyes de cooperativas, conforme a los principios obligatorios contables.

Atendiendo a la naturaleza del gasto en cuestión, es sin duda alguna un aprovisionamiento, y por tanto se debe proceder a calcular el consumo anual mediante la variación de existencias.

Las existencias en poder de la cooperativa no son propiedad de la misma, aunque pueden serlo en ciertos casos.

En el apartado 6 se argumentará que lo establecido en dichas Normas de adaptación del PGC a las Cooperativas, si bien atiende perfectamente al fondo económico, no ofrece una solución completa al problema.

4. EL TRATAMIENTO ESTABLECIDO EN LAS NORMAS SOBRE LOS ASPECTOS CONTABLES DE LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS

Las Normas de adaptación del PGC a las Cooperativas regulan estas operaciones en su Norma Novena, incidiendo especialmente en los

principios de devengo y precio de adquisición, al exigir que se reflejen en función de la corriente real de las mismas, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera derivada de ellas y, en todo caso, valoradas por su precio de adquisición.

En general, la valoración de las adquisiciones de bienes y servicios a los socios se realizará en el momento en que se lleve a cabo la operación, por el precio de adquisición; es decir, por el importe pagado o pendiente de pago correspondiente a la transacción efectuada. Esto requiere un tratamiento contable especial en el caso en que dicho precio se fije en función de circunstancias futuras, entre las que puede estar el *precio real de liquidación*, el *precio de mercado* (7) o cualquier otro parámetro.

Será necesario efectuar una estimación inicial lo más fiable posible en la fecha en que se realice la operación, figurando en una partida acreedora del pasivo del Balance la parte del precio de adquisición estimado que supere el importe pagado o comprometido a pagar en firme. Este precio de adquisición estimado será objeto de una nueva estimación cuando, desde la adquisición hasta la liquidación definitiva, medie algún cierre de ejercicio o se elaboren estados financieros intermedios.

En el caso en que la Ley imponga un límite, o cuando se haya pactado que el precio de adquisición no pueda superar el precio real de liquidación o el precio de mercado y éstos sean menores que el precio de adquisición estimado, la diferencia existente entre ambos minorará el precio de adquisición, registrándose un menor importe de la deuda inicialmente registrada (8).

Para el reflejo de estas operaciones las Normas de adaptación del PGC a las Cooperativas desarrollan las siguientes cuentas: «606 Compras efectuadas a socios», «617 Variación de existencias adquiridas a socios», «4007 Proveedores socios cooperativos» y «447 Socios deudores: créditos por operaciones efectuadas con socios».

Si la cooperativa realiza las operaciones por cuenta del socio, de forma que no se producen adquisiciones o ventas de los bienes, se registrarán los movimientos financieros que correspondan y, en su caso, la retribución que aquella obtenga por el servicio de mediación

(7) Las Normas de adaptación del PGC a las cooperativas definen el *precio real de liquidación* como sinónimo de *valor neto de realización* y *precio de mercado* como sinónimo de *precio de reposición*.

(8) Utilizando para ello la cuenta 447.

prestado como un ingreso del ejercicio. Sin perjuicio de dotar la correspondiente provisión por las responsabilidades que puedan afectar a la cooperativa por dicho proceso.

5. EVALUACIÓN DEL TRATAMIENTO CONTABLE DE LAS OPERACIONES CON LOS SOCIOS ESTABLECIDO EN LAS NORMAS DE ADAPTACIÓN DEL PGC A LAS COOPERATIVAS MEDIANTE EL MÉTODO DELPHI

El método Delphi es una herramienta cualitativa basada en la consulta a expertos, caracterizándose por el anonimato de los participantes durante su desarrollo. Sigue un proceso iterativo de retroalimentación controlada, que es susceptible de tratamiento estadístico. Esto hace posible contar con las ventajas de las técnicas de investigación basadas en la interacción de grupos, al mismo tiempo que se elimina el sesgo por las posibles influencias debidas al liderazgo. El método Delphi permite obtener un juicio grupal, se estima que la bondad de dicho juicio es superior a la mera adición de los juicios individuales. Su empleo en la investigación contable cuenta con importantes antecedentes.

Para su aplicación en el tema que nos ocupa se han recapitulado los aspectos problemáticos en un cuestionario que se refleja en el cuadro 1.

Se estableció un número prefijado de rondas (circulaciones) de dos, aunque se dejó abierta, excepcionalmente, a tres si los resultados obtenidos lo requiriesen, atendiendo al consenso y estabilidad presentados.

Previamente a la aplicación del método Delphi se han de fijar los criterios de consenso y finalización, estos son:

5.1. Consenso

En las preguntas cerradas (escala de intensidad) cuando el recorrido intercuartílico (en adelante **RI**) es menor o igual a uno ($RI \leq 1$).

En las preguntas semicerradas (recogen diversas opciones) y dicotómicas cuando la frecuencia relativa (en adelante **fr**) de una determinada opción es mayor o igual al 80 por ciento (9) ($fr \geq 80$ por ciento).

(9) Este nivel de consenso ha sido señalado por Landeta (1999) para las preguntas dicotómicas; observará el lector que no es en principio razonable mantener el mismo nivel cuando las preguntas recogen más de dos opciones, máxime si una de éstas es abierta. A pesar de lo anterior, hemos preferido mantener el mismo criterio y ser restrictivos a la hora de reconocer el consenso.

Cuadro 1

CUESTIONARIO DELPHI

1. Para el reflejo contable de las adquisiciones de los bienes a los socios, el planteamiento que estima más apropiado, teniendo en cuenta los principios contables del precio de adquisición y del devengo, así como el funcionamiento de las cooperativas, es:

- a) El establecido en las Normas de adaptación del PGC a las Cooperativas (norma 9ª).
- b) Ídem que en las Normas de adaptación del PGC a las Cooperativas, pero la diferencia entre la estimación inicial y la valoración posterior que deba realizarse, bien al cierre de ejercicio si no se ha efectuado la liquidación, bien en la fecha de liquidación, tanto cuando tiene lugar en el mismo ejercicio o en ejercicio distinto al de adquisición, se reflejarán en cuentas de los subgrupos 65 y 75 Otros gastos (ingresos) de gestión según sea la diferencia en sentido de aumento o disminución.
- c) Ídem que en las Normas de adaptación del PGC a las Cooperativas, pero la diferencia a la fecha de adquisición entre la estimación inicial y el importe pagado o comprometido a pagar en firme se refleja en una provisión para otras operaciones de tráfico con cargo a la cuenta de compras, la valoración posterior a cierre de ejercicio si no se ha efectuado la liquidación determinará un cargo o abono de la citada provisión con cargo o abono a la cuenta de compras. A la fecha de liquidación, tanto cuando ésta tiene lugar en el mismo ejercicio o en ejercicio distinto al de adquisición, se saldará la provisión. Si el importe final es superior a la última estimación, por la citada diferencia se cargará la cuenta de compras. Si el importe final es inferior se abonará la cuenta de compras con cargo a un crédito de la cooperativa frente al socio, o un menor importe de la deuda con el socio, o la citada provisión, según corresponda.
- d) Otro, desarrolle dicho tratamiento a continuación.

En la segunda ronda, por sugerencias de los expertos, se han añadido:

- e) Ídem que c) anterior, pero si la liquidación final se produce en un ejercicio distinto al que se produjo la estimación, la diferencia, siempre que sean relevantes, se cargará o abonará respectivamente contra las cuentas 679 ó 779 gastos (ingresos) y pérdidas (beneficios) de ejercicios anteriores, manteniendo la consideración como partidas integrantes del resultado cooperativo.
- f) La valoración de dichas adquisiciones debe hacerse cuando sea conocido dicho importe, por tanto, si a fecha de cierre de ejercicio no se ha producido la liquidación y no se conoce dicho importe, se debe periodificar la campaña al ejercicio contable siguiente, mediante cuentas de ingresos anticipados (para las ventas) y gastos anticipados (para los gastos directos e indirectos imputables).

2. Valore las siguientes cuestiones, de 1 (muy en desacuerdo) a 5 (muy de acuerdo):

	1	2	3	4	5	NS
2.1. El concepto precio real de liquidación queda definido con suficiente precisión.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
2.2. El concepto precio de mercado queda definido con suficiente precisión.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
2.3. La relación entre la obligación a volver a estimar el precio de adquisición si media una fecha de cierre entre la adquisición y la liquidación, y la valoración de las existencias finales, queda precisada suficientemente en las Normas de adaptación del PGC a las Cooperativas.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
2.4. El tratamiento contable de las diferencias entre el valor inicial estimado a la fecha de adquisición y el valor final resultante en el momento de la liquidación, cuando la adquisición tiene lugar en ejercicio distinto al ejercicio en que tiene lugar la liquidación, queda precisado suficientemente en las Normas de adaptación del PGC a las Cooperativas.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
2.5. La diferenciación entre las adquisiciones de bienes (norma 10ª.1) y las operaciones por cuenta de los socios (norma 10ª.5) queda suficientemente determinada en las Normas de adaptación del PGC a las Cooperativas, a pesar de la imprecisión jurídica del concepto "entrega de bienes" por los socios.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

3. Si considera que, en relación a las adquisiciones de bienes y de prestaciones de servicios a los socios, las Normas de adaptación del PGC a las Cooperativas debería haber regulado algún aspecto más, necesario de adaptación, coméntelo a continuación.

5.2. Finalización

El primer criterio de finalización es el consenso, así las cuestiones que alcanzan el consenso, tal y como se ha definido anteriormente, no fueron planteadas en la 2ª.

Para las cuestiones que no han alcanzado consenso en la 1ª ronda, analizaremos si éste es alcanzado en la 2ª ronda. A su vez, si tampoco se alcanza consenso en la 2ª ronda, el otro criterio a considerar para la finalización es la estabilidad. Se considera que alcanza estabilidad si:

- En las preguntas cerradas (escala de intensidad): cuando la variación del recorrido intercuartílico relativo (en adelante V_{RIR}) es menor a 0,2 en valor absoluto ($V_{RIR} \leq [0,2]$).
- En las preguntas semicerradas (recogen diversas opciones) y dicotómicas: cuando el número de expertos que cambian de opinión es menor o igual al 10 por ciento.

El estudio, finalmente, se llevó a cabo en dos rondas, cuyo calendario seguido se resume en el cuadro 2.

Cuadro 2

CALENDARIO SEGUIDO

Ronda	Envío	Recepción
Primera	22/01/2003	25/02/2003 (fin)
Segunda	28/02/2003	24/03/2003 (fin)

Como se puede observar, la fase de consulta a expertos se ha realizado previamente a la definitiva promulgación de dicha Norma, no obstante, las mínimas diferencias entre el Borrador de las Normas Contables de las Cooperativas publicado en 2002 y la norma definitiva promulgada en diciembre de 2003 permiten afirmar la plena vigencia de los resultados obtenidos.

En la primera de ellas participaron 30 expertos, de éstos, 24 finalizaron el proceso participando en la segunda ronda.

Los expertos fueron seleccionados a partir de un conjunto de profesionales de reconocido prestigio procedentes de diferentes lugares geográficos y ámbitos profesionales, procurando que estén representados, en el mayor grado posible, las diferentes Comunidades Autónomas, sectores económicos, y ámbitos profesionales relaciona-

dos con la contabilidad de las cooperativas (académicos, auditores, directores financieros, asesores externos en materia contable y miembros de la administración estatal y autonómica). De acuerdo con la tipología de expertos generalmente utilizada (Landeta, 1999), los participantes pertenecen a la categoría de especialistas.

Los resultados nos muestran que nos encontramos ante una cuestión especialmente problemática, como lo demuestra la existencia del número considerable de alternativas. Así, en la segunda ronda se incorporaron, por propuesta de expertos, dos más, si bien una de ellas hay que considerarla como una matización a una anterior.

Cuadro 3

RESUMEN DE RESULTADOS

Item	Consenso	Estabilidad
1	No	No
2.1	Sí	-
2.2	Sí	-
4.2.3	No	Sí
4.2.4	No	Sí
4.2.5	No	Sí

No obstante, el tratamiento establecido por las Normas de adaptación del PGC a las Cooperativas es escogido casi por dos tercios de los expertos (10), aunque esto no es óbice para señalar que es una cuestión problemática donde no se ha alcanzado consenso ni estabilidad.

El grupo está de acuerdo [4] con que los conceptos de precio real de liquidación y precio de mercado quedan suficientemente definidos, presentando consenso en la 1ª ronda. En cambio, en cuanto a la relación entre la obligación de volver a estimar el precio de adquisición y la valoración de las existencias finales por un lado y el tratamiento contable de las diferencias entre el valor inicial estimado y el valor final cuando la liquidación tiene lugar en ejercicio distinto, el grupo muestra una valoración intermedia entre nada claro [1] y muy claro [5], sin llegar al consenso, aunque en ambas cuestiones se alcanza estabilidad.

(10) Los resultados quedan en parte matizados por el abandono de 6 expertos que no señalaban la opción del borrador.

Sobre la diferenciación entre las adquisiciones de bienes a los socios y las operaciones por cuenta de los socios, aunque en principio la valoración es más favorable [4], no se alcanza consenso, pero sí absoluta estabilidad.

Como aspectos no abordados por las Normas de adaptación del PGC a las Cooperativas, varios expertos destacan la fijación de criterios para estimar el precio de adquisición de dichas entregas y por tanto de las existencias finales, en concreto, uno de ellos sugiere la utilización de distintos criterios en función de la proximidad o lejanía del momento de venta (existencias de ciclo corto, existencias de ciclo largo), proponiendo criterios basados en el precio de venta (valor neto de realización) cuando sea determinable el precio de venta y criterios basados en el coste (precio de reposición) cuando no lo sea, ciertamente este planteamiento no lo habíamos observado tan explícitamente en la literatura previa. Asimismo varios expertos ponen de manifiesto la dificultad de estimar el precio de adquisición en el momento del devengo en todos los casos.

Por otra parte, otro experto reseña que no se ha profundizado en su realidad (jurídica), asimilándolas a compras, pudiendo distorsionar la imagen fiel, dado que las existencias en poder de la cooperativa siguen siendo propiedad del socio.

Asimismo un experto resalta el efecto que tiene en la comparabilidad de la información financiera, aunque entendemos que no va a ser comparable el resultado de las cooperativas que sigan distinto método de liquidación, así como no será comparable con el de otras empresas cuando las cooperativas funcionen por el sistema de márgenes brutos.

En síntesis, en la aplicación del método Delphi se ha constatado la problemática presente en la literatura existente, no obstante, ha permitido evaluar las distintas opciones y los puntos problemáticos en la Norma.

6. ASPECTOS PROBLEMÁTICOS EN LAS NORMAS DE ADAPTACIÓN DEL PGC A LAS COOPERATIVAS EN RELACIÓN A LA CONTABILIZACIÓN DE LOS BIENES ENTREGADOS POR LOS SOCIOS PARA LA GESTIÓN COOPERATIVA

El estudio Delphi ha puesto de manifiesto que la contabilización de estas operaciones es un aspecto problemático.

Las Normas de adaptación del PGC a las Cooperativas asimilan estas operaciones a las compras soslayando un aspecto, en concreto el que la propiedad de dichas entregas sigue siendo del socio. Esta circunstancia puede tener incidencia en la imagen fiel de la cooperativa.

Como ya adelantábamos en el Epígrafe 3 estimamos que el tratamiento establecido por las Normas de adaptación del PGC a las Cooperativas no ofrece una solución completa al problema.

Aunque las Normas de adaptación del PGC a las Cooperativas atienden perfectamente al fondo económico de estas operaciones, por el contrario no lo hacen respecto del actual ordenamiento y jurisprudencia mercantil-contable. Por lo tanto, apreciamos que cuando la propiedad de los bienes entregados por el socio siga siendo del mismo, esta circunstancia debe ser tenida en cuenta, en el momento en que, atendiendo al principio de importancia relativa, tenga incidencia en la imagen fiel de la cooperativa.

Para ello proponemos un tratamiento similar al establecido por AECA (1984) para determinadas mercancías en depósito, dado que, salvando las distancias, se cumplen las condiciones que allí se estipulan (11).

Este tratamiento, basándonos como decíamos en parte en AECA (1984), pasa por utilizar cuentas patrimoniales, con la salvedad de indicar, en la agrupación del activo del Balance donde se reflejen las existencias resultantes de las entregas de los socios, que son existencias propiedad de éstos, además de su oportuna mención en la Memoria.

Hemos de hacer constar que aunque las mencionadas existencias de los bienes entregadas por los socios en poder de la cooperativa continúen siendo propiedad de los socios no satisfacen el concepto de activo en la actual jurisprudencia contable (12), en cambio sí satisfacen plenamente el concepto de activo del marco conceptual del IASB y por tanto el concepto de activo que introducirá la reforma contable (13).

Por otra parte, tal como señala Mir (2002) queda confuso el siguiente párrafo de las Normas de adaptación del PGC a las Cooperativas «...la parte del precio de adquisición estimado que supere el importe a pagar figurará en una partida acreedora del balance».

(11) *Que se trate de una actividad habitual de la empresa, constituya una parte significativamente importante de las existencias gestionadas por la empresa y exista certeza de que la operación se desarrollará por sus cauces normales: venta de la mercancía y liquidación posterior al proveedor, o bien devolución de las existencias, con aceptación de este hecho por el proveedor.*

(12) Nos referimos a la comentada Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de octubre de 1997 que establece lo siguiente: «Como expresó el Consejo de Estado al dictaminar el proyecto de Real Decreto del Plan General de Contabilidad, [...] en nuestro Derecho el concepto de propiedad es unívoco y que no cabe hablar de dos tipos de ella uno legal y otro económico contable...».

(13) *Proyecto de ley de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea Boletín Oficial de las Cortes Generales, nº 86-1, de mayo de 2006.*

Si analizamos retrospectivamente el tratamiento que le ha dado el Grupo de Trabajo que fue nombrado por el ICAC para elaborar las Normas de adaptación del PGC a las Cooperativas, encontramos una variación sobre el asunto anterior. Hasta el 7º borrador el exceso entre el importe estimado del precio de adquisición sobre el importe pagado o comprometido a pagar en firme se reflejaba en una cuenta de provisiones para otras operaciones de tráfico (496 «Provisión para operaciones con socios pendientes de liquidación»).

En la norma definitiva, debido a su asimilación a compras, se refleja en una misma cuenta de proveedores un importe estimado junto con un importe pagado o comprometido a pagar, y éste último no es el importe definitivo a percibir por el socio. Parece más apropiado utilizar una cuenta de provisiones para dicho exceso y así reflejar únicamente en cuenta de proveedores los pagos realizados o comprometidos, de modo que esta cuenta sirva como fuente de información y para su oportuno control sobre los mencionados pagos realizados o comprometidos. No obstante, esto también se puede llevar a cabo con el actual tratamiento habilitando subcuentas.

En cualquier caso, opinamos que la norma no ofrece una mejora respecto del tratamiento establecido por la doctrina de utilizar dos cuentas, una para los anticipos y otra que refleja una deuda por el importe estimado [Caballer *et al.* (1987) y Domingo y Vivar (2001)].

Como hemos señalado, estudiaremos en el epígrafe siguiente las referencias al respecto en otras normas contables nacionales de otros países, puesto que han sido poco estudiadas en nuestra literatura y por estimar su interés en cuanto puedan incorporar otras referencias en nuestro análisis.

7. ESTUDIO DE OTRAS NORMAS CONTABLES NACIONALES

Existen pocas referencias en otras normas contables nacionales, no obstante, una vez analizadas llegamos a la conclusión de que el funcionamiento básico de las cooperativas es muy similar, a pesar de la distancia geográfica y cultural existente.

Así, en la normativa holandesa, muy sucintamente encontramos una referencia en el párrafo 107 de las *Guidelines for Annual Reporting in the Netherlands* (GARN) del *Koninklijk Nederlands Instituut van Registraccountants* (NIVRA). El citado párrafo señala que atendiendo a la finalidad de la cooperativa (satisfacer necesidades de sus socios) las transacciones entre la cooperativa y los socios (tanto de compra como de venta) no son transacciones *arms's length*, esto es, no son operaciones de mercado; y como consecuencia de ello, la Cuenta de

Pérdidas y Ganancias tiene un especial significado, y las existencias no están reflejadas a precios de mercado.

Por tanto, consideramos que lo estipulado en dicha normativa guarda consonancia con la naturaleza de las cooperativas, tanto allí como aquí. En cambio sí que entra en contradicción con lo que podríamos denominar *cultura jurídica del precio de mercado*, tan arraigada, aunque ahora en menor grado, en la normativa fiscal y sustantiva de cooperativas de España.

La otra referencia la encontramos en los Estados Unidos de América, el Statement of Position 85-3 (SOP 85-3) *Accounting by Agricultural Producers and Agricultural Cooperatives* del American Institute of Certified Publics Accountants (AICPA). El SOP 85-3 dedica un apartado específicamente a la contabilidad de las entregas de los socios, que denomina: «*Accounting for patrons' products deliveries to marketing cooperatives operating on a pool basis*».

Sintéticamente los aspectos que queremos destacar respecto de la citada norma son, primeramente, la valoración de los bienes entregados por los socios. El SOP 85-3 refleja una relación de métodos utilizados en la práctica por las cooperativas para determinar los precios de transferencia (14).

La citada norma se pronuncia sobre la conveniencia de los distintos métodos. En cuanto al precio de mercado (o bien los basados en éste), tal como se indica el párrafo 69 del SOP 85-3, no puede ser determinado por la cooperativa cuando las compras en condiciones de mercado son limitadas. En este caso las entregas de los socios deben valorarse al valor realizable neto.

Se observa que el criterio del valor realizable neto tiene un carácter predominante en el SOP-85-3, siempre que la cooperativa no opere realmente sobre precios de mercado que sean determinables.

En consonancia con lo anterior, la citada norma se pronuncia explícitamente (15) en contra del *cash advance method* (16), a pesar de reconocer que la utilizan muchas cooperativas en atención de las normas fiscales. Este posicionamiento en contra, se basa fundamentalmente en que el citado método es muy sensible a las variaciones

(14) «*At market order price or governmental support price*», «*at market price*», «*at an assigned amount determined by the cooperative's board of directors to approximate market price*» «*at the amount of advances*», «*at cost the producer*» y «*at no amount until the cooperative advises the producer of the expected proceeds from the ultimate disposition of the product*».

(15) Véase párrafo 86.

(16) Siguiendo este criterio las entregas se valoran por los pagos anticipados a los socios más los costes incurridos en su proceso.

entre distintos períodos por la distinta política seguida por los directores de las cooperativas.

También el SOP 85-3 se posiciona claramente en contra de la práctica consistente en no contabilizar dichas entregas en el momento en que se realizan, por las consecuencias que tiene sobre los estados financieros (17). A su vez el párrafo 83 indica que el valor de dichas entregas debe ser reflejado en el coste de los bienes vendidos, por lo que refuerza la necesidad de su contabilización en el momento de la entrega.

En segundo lugar destacamos que, en referencia al período de tiempo que utiliza la cooperativa para liquidar al socio, la norma americana siempre utiliza el término *pool period* y nunca el de ejercicios contables. Entendemos que el término *pool period* es asimilable a período de liquidación.

En tercer lugar, el párrafo 80 establece que los socios que entregan el producto a la cooperativa deberán contabilizar una venta (y por tanto entendemos que la cooperativa debe contabilizar una compra), si el control sobre los beneficios futuros relativos al producto pasa a la cooperativa. Esta circunstancia se evidencia generalmente (pero no siempre) con la transferencia de la propiedad (18).

8. LA CONTABILIZACIÓN DE LAS OPERACIONES CON LOS SOCIOS EN LAS COOPERATIVAS AGRARIAS CON LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA (NIIF)

El estudio de la contabilización de dichas operaciones con las NIIF queda plenamente justificado por el actual proceso de armonización contable internacional, caracterizado por la extensión de la aplicación de las NIIF, por el presente proceso de reforma de la normativa contable española para adecuarla a la actual normativa contable europea que adopta las NIIF y porque no ha sido prácticamente abordada en trabajos previos.

En primer lugar debemos identificar la o las NIC/NIIF que puedan afectar a estas operaciones. A este respecto no existe una NIC/NIIF concreta que regule la contabilización de los gastos, o bien las compras, en cambio sí existe una NIC, la NIC 18 que regula la contabilización de los ingresos ordinarios. Entendemos que dicha norma es pertinente, al respecto, al establecer las condiciones en que el socio

(17) En su párrafo 74, argumentando que conlleva una pérdida de fidelidad representativa.

(18) «If the control over the future economic benefits relating to the product has passed, with ordinaryity is evidenced by the transfer of title...» (SOP 85-3, párrafo 10).

contabilizaría el ingreso y bajo esas mismas condiciones la cooperativa contabilizaría un gasto; por otro lado, dicha norma se aplicará al reconocimiento de los ingresos obtenidos por la cooperativa por la venta de los productos entregados por los socios.

Entre las condiciones para poder reconocer y registrar los ingresos ordinarios procedentes de la venta de bienes que establece la NIC 18 (párrafo 14) resultan relevantes, por la singularidad de estas operaciones, las siguientes (19):

- La empresa ha transferido al comprador los riesgos y ventajas, de tipo significativo, derivados de la propiedad de los bienes.
- Los costes incurridos, o por incurrir, en relación a la transacción pueden ser valorados con fiabilidad.

8.1. La empresa ha transferido al comprador los riesgos y ventajas, de tipo significativo, derivados de la propiedad de los bienes

Abordaremos en primer lugar esta cuestión. En la bibliografía existente sólo encontramos la referencia de Cordobés y Soldevila (2006), limitándose a señalar que es un tema a estudiar. En general encontramos en la propia NIC 18 poca guía al respecto. Para su estudio debemos distinguir el funcionamiento que siga la cooperativa (sistemas de liquidación).

Si la cooperativa liquida a precios de mercado, o bien una referencia al mismo, y en cualquier caso a un precio fijo, nos encontramos ante un caso claro de transferencia de los riesgos y ventajas y, por tanto, el activo se dará de baja en la (teórica) contabilidad del socio y se dará de alta en la cooperativa *haya o no legalmente transferencia de la propiedad*.

Si la cooperativa sigue el sistema denominado de márgenes brutos, o bien siguiendo dicho sistema el precio a liquidar tiene un límite máximo como el precio de mercado, la situación no es tan clara como la anterior donde se han transferido *todos* los riesgos y ventajas. Ante la parquedad de la NIC 18 podemos acudir a la NIC 39 para analizar si se transfieren o no substancialmente los riesgos y ventajas. Habrá que atender a las peculiaridades de cada caso concreto, pero, en general, estimamos que en este tipo de transacciones no se puede concluir que se han transferido substancialmente los riesgos y ventajas, por cuanto los precios de liquidación son sensibles al precio de venta de dichos bienes en conjunto (y no de modo individualizado)

(19) Estos criterios se incorporan en la Norma de Valoración 14ª del Borrador del PGC publicado en febrero de 2006 por el ICAC.

a terceros por la cooperativa. Más bien nos encontramos ante un caso intermedio donde *ni se ceden ni se retienen de manera substancial los riesgos y ventajas*, por cuanto que la determinación de los precios de liquidación se hará a partir de los ingresos obtenidos y los gastos incurridos en la base de liquidación correspondiente (por tipos de productos comercializados, categorías, etc.) y el período de liquidación establecido (semanal, mensual, anual, etc.), el precio resultante será un precio de liquidación teórico, puesto que el precio finalmente liquidado puede ser superior o inferior al ser resultado de una decisión de política de empresa que recae en el Consejo Rector de la Cooperativa (Vera, 1996). Siguiendo a la NIC 39 (párrafo 20) cuando *ni se ceden ni se retienen, de manera substancial, los riesgos y ventajas pero no se retiene el control de los activos, éstos se darán de baja de la entidad*. Por tanto los productos entregados por el socio se darán de baja en su (teórica) contabilidad y se darán de alta en la de la cooperativa, reconociéndose por tanto un gasto en la misma.

Cabría una tercera posibilidad, poco habitual en estas cooperativas, es el caso de que la cooperativa actuara como comisionista, identificando los bienes de cada socio, en ese caso no se transfieren los riesgos y ventajas.

8.2. Los costes incurridos, o por incurrir, en relación a la transacción pueden ser valorados con fiabilidad

En el caso de que se transfieran de manera substancial los riesgos y ventajas por parte del socio a la cooperativa, o bien *ni se cedan ni se retengan*, habrá que considerar si se cumple esta condición.

El establecimiento de dicha condición se fundamenta en que debe observarse la correlación de ingresos y gastos de una transacción (NIC 18, párrafo 19). Por tanto si la cooperativa no pudiera medir con fiabilidad los gastos asociados a una transacción, entonces no reconocería los ingresos derivados de la misma.

Si la cooperativa funciona mediante precios de mercado (dejando al margen la problemática de su determinación), los costes de los productos entregados por el socio, generalmente, serán conocidos en el momento de la entrega (20) y se cumplirá esta condición.

En cambio si la cooperativa funciona por márgenes brutos o similares, donde los precios no están determinados en el momento de la entrega, habrá que ver si se cumple dicha condición.

(20) *O muy próxima a la misma, cuando se tenga una referencia del mercado.*

En primer lugar hay que tener presente que el hecho de que los precios de liquidación no sean conocidos en el momento de la entrega del producto no quiere decir que no puedan ser estimados con fiabilidad, en cualquier caso habrá que atender a las circunstancias de cada caso concreto. Lo que nos interesa aquí resaltar es que en virtud de lo establecido en la NIC 18 y en general en las condiciones de reconocimiento de los activos y pasivos, cabe la posibilidad de que no se registre el gasto por los bienes entregados hasta el momento en que puedan valorarse con fiabilidad. Esto matizaría el actual énfasis en el registro, en el momento de la entrega, basado en el principio del devengo. Al mismo tiempo queremos resaltar que esto no debería utilizarse como pretexto para no registrar las operaciones hasta tanto sean conocidos los importes definitivos, pues ello supondría una pérdida de la imagen fiel de los estados financieros. Deben ser registrados en el momento en que se pueda llevar a cabo una estimación fiable.

En aquellos casos en que no se pudiera llevar a cabo una estimación fiable, volveríamos, en cierto modo, al punto de partida, esto es a la práctica contable y la literatura descrita en el epígrafe 3 (véase Grau, 1997), donde se utilizarían cuentas de activo y pasivo para reflejar los gastos incurridos en su comercialización y las ventas realizadas. Dichas cuentas se traspasarían a cuentas de gastos e ingresos, en el momento en el que se pueda realizar una estimación fiable.

Por otro lado, el precio de liquidación final diferirá seguramente de la estimación inicial, las diferencias hemos de tratarlas en virtud de la NIC 8 «Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores», como un cambio en las estimaciones contables, reconociéndose de manera prospectiva en la cuenta de resultados dentro del mismo concepto de gasto originario. Esto va a permitir un mejor encaje con los distintos tipos de resultados definidos en las leyes de cooperativas, por cuanto actualmente se reconocen como resultados extraordinarios.

Por último, queremos hacer una referencia a la «**NIC 41 Agricultura**». Algunos autores han reclamado su aplicación a estas operaciones (Cordobés y Soldevila, 2006). En primer lugar hemos de tener en cuenta que la NIC 41 se aplica, entre otros, a la valoración de los productos agrícolas en el punto de cosecha o recolección, pero no a actividades conexas (21). La aplicación de la NIC 41 tendrá sentido si la cooperativa funciona realmente mediante el sistema de precios de

(21) En España algunos autores reclaman su aplicación a actividades conexas (Álvarez et al., 2002).

mercado y si el valor razonable puede ser determinado con fiabilidad, bien con referencia a un mercado activo (22), o bien a falta de éste por el valor de mercado de bienes de características similares, y a su vez si faltan estas referencias se recurrirá a la utilización de técnicas analíticas. Hay que ser cautelosos, pues el valor razonable debe recoger el estado y situación actual de los productos agrarios, las referencias a datos estadísticos pueden no ser válidas en muchos casos.

Si la cooperativa funciona mediante el sistema de márgenes brutos o similares, teóricamente no tiene sentido la aplicación de la NIC 41, por cuanto los precios de liquidación incorporan, al menos parte del valor añadido del proceso de comercialización posterior; en cambio el valor razonable según la NIC 41 se refiere a su estado y situación actual. En cierto modo las Normas de adaptación del PGC a las cooperativas estableciendo el precio real de liquidación van más allá del valor razonable de la NIC 41. Sólo cabría la utilización del valor razonable de la NIC 41 en aquellos casos en que resultará una estimación fiable del precio real de liquidación (23).

9. CONCLUSIONES

La contabilización de los bienes entregados por los socios para la comercialización por la cooperativa es sin duda alguna uno de los aspectos más problemáticos en la contabilidad de cooperativas, donde, además de la dificultad propia de su valoración, inciden el sistema de gestión (liquidación) que siga la cooperativa y la aplicación de distinta normativa sustantiva con diferente regulación en la materia y en particular en la transmisión de la propiedad o no de los productos entregados.

Hemos abordado la cuestión desde una revisión de la doctrina contable especializada, su análisis crítico y la aplicación del método Delphi para la evaluación de la normativa contable. Hemos complementado lo anterior con el estudio de las normas contables de otros países y, por último, debido al actual entorno contable, se ha estudiado la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera a estas operaciones.

La literatura contable, especializada en contabilidad de cooperativas, ha propuesto soluciones pragmáticas extraídas de la práctica conta-

(22) Aquel que cumple las siguientes condiciones: (a) los bienes o servicios intercambiados en el mercado son homogéneos; b) se pueden encontrar en todo momento compradores o vendedores para un determinado bien o servicio; y (c) los precios están disponibles para el público.

(23) Situación hipotética que podría darse, por ejemplo, en el caso de que los precios de mercado constituyesen una referencia determinante en la fijación de los precios de liquidación por la cooperativa.

ble. Posteriormente las Normas de adaptación del PGC a las sociedades cooperativas han sido la primera norma que ha regulado este tipo de transacciones.

El estudio Delphi ha puesto de manifiesto la problemática de la contabilidad de estas operaciones y de la regulación establecida por las Normas de adaptación del PGC a las cooperativas, por las opciones de tratamiento aportadas por los expertos y, por otro lado, en cuanto a la relación con la valoración de las existencias finales

Las mencionadas Normas han puesto énfasis en los principios contables del devengo y del precio de adquisición. No obstante, no han abordado la problemática de su valoración, al ser un tema económico, de la misma índole que otras estimaciones y valoraciones, y caer fuera de la esfera contable. Por otra parte, no han abordado la cuestión de la transferencia o no de la propiedad en estas operaciones.

Se ha aportado una solución que complementa, de acuerdo con la actual normativa contable, el tratamiento establecido en las Normas de adaptación del PGC a las cooperativas para tener en cuenta la transferencia o no de la propiedad de dichos bienes. En el caso de que no haya transferencia de la propiedad, se utilizarán cuentas patrimoniales para reflejar las existencias propiedad de los socios que estén en poder de la cooperativa, reflejándose en una agrupación propia en el balance con mención expresa a la titularidad de los socios, dando oportuna información en la memoria.

Asimismo estimamos que la solución anterior sigue siendo apropiada una vez se lleve a cabo la reforma contable y se introduzca el concepto de activo del IASB, por cuanto que mejora la imagen fiel de la cooperativa.

Por otra parte, el precio real de liquidación en las cooperativas es definido por las Normas de adaptación del PGC a las Cooperativas como sinónimo de valor neto de realización. Entendemos que el precio real de liquidación no es exactamente el valor neto de realización definido en la normativa española ni en las Normas de adaptación del PGC a las cooperativas (24), puesto que para la obtención del precio de liquidación no se deducen únicamente del precio de venta a terceros los gastos de comercialización y en su caso de transformación de los bienes adquiridos, esto resultaría en un precio superior, puesto que la cooperativa también deduce gastos que no son de producción, transformación o venta y, por otro lado, para una buena

(24) *Cómo tampoco es el definido por el SOP 85-3: «valoración a los precios estimados de venta en el curso ordinario de los negocios, menos los costes necesarios para terminar la producción, venta y transporte».*

gestión, la cooperativa debe buscar un cierto excedente que permita su autofinanciación. El precio real de liquidación es un criterio de valoración genuino de las cooperativas.

Del estudio de otras normas contables de carácter nacional, en especial la norma americana SOP 85-3 podemos concluir que tanto la norma española como la americana inciden en la necesidad de valorar las entregas en el momento en que se producen; pero la norma americana incluye además criterios y preferencias sobre los distintos criterios valorativos.

Se ha estudiado la aplicación de las NIIF, identificando dos condiciones especialmente relevantes (transferencia significativa de los riesgos y ventajas derivadas de la propiedad de los bienes y valoración fiable de los costes incurridos o por incurrir en la transacción), estableciendo conclusiones en función del sistema de gestión (liquidación) de la cooperativa, llegando incluso a la no contabilización de los ingresos por ventas de los productos cuando no se pueda llevar a cabo una estimación fiable de la liquidación de los productos entregados por el socio.

La valoración de las existencias de productos entregados por los socios, que a la fecha de formulación de los estados financieros por la cooperativa estén pendientes de liquidación, es un aspecto crucial, debido a que, o bien se estima que se deben valorar con fiabilidad, y en este caso dicha valoración tiene repercusiones aun en el caso de que la cooperativa no liquide al socio el producto, por cuanto la valoración efectuada repercute en los resultados de la cooperativa y en el reparto del excedente al socio al incidir en el volumen de la actividad cooperativizada; o, por otro lado, en casos muy concretos, en los que se concluye que no se puede valorar con fiabilidad, atendiendo a la NIC 18, se periodificarán los gastos e ingresos relacionados con los productos, pendientes de liquidar, al ejercicio siguiente.

Por todo lo analizado se comprende, pues, la trascendencia de la valoración de las existencias finales de los productos entregados por el socio, por lo que si bien su regulación detallada queda fuera del ámbito netamente contable, la norma debería aportar alguna orientación. Asimismo debería incluir preferencias entre distintos métodos de valoración según las circunstancias, por ejemplo en el caso de existencias de ciclo largo. En este tipo de existencias entendemos que precio real de liquidación definido por las Normas de adaptación del PGC a las Cooperativas como valor neto de realización será difícilmente aplicable en la práctica por la dificultad de su cálculo debido a la lejanía en el tiempo de la fecha de realización y por tanto

redundando en estimaciones poco fiables. El coste de reposición, sin ser una solución definitiva, podría ser una base utilizable para su estimación hasta la aplicación del valor neto de realización.

En nuestra opinión, el desarrollo de la normativa contable, siendo un recurso necesario, no es suficiente para la solución del problema, por cuanto establece criterios generales, dejando muchos aspectos susceptibles de precisión. Otros agentes del sistema contable tienen mucho que decir; así pues, desde el sector y desde el mundo académico y profesional se debería abordar este vacío mediante la elaboración de guías.

Por tanto, a pesar de contar con una norma específica, no se ha llegado a una solución definitiva del problema, como tampoco se llegará cuando se acometa la reforma contable. Opinamos que es necesaria la participación de la profesión contable y del sector para complementar las normas contables.

BIBLIOGRAFÍA

- AECA (1984): *Proveedores, Acreedores y otras cuentas a pagar*. Madrid: AECA (Documento 5 serie principios contables, septiembre 1984 revisado en 1991).
- ÁLVAREZ LÓPEZ, J. C.; HORNO BUENO, M. P. y CARRASCO ROSA, A. (2002): «El valor razonable de la NIC 41 y las actividades fabriles derivadas de la agricultura: el caso de la producción de aceite de oliva». En: *X Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad*. Santiago de Compostela, 30 mayo al 1 de junio.
- BALLESTERO PAREJA, E. (1979): *Teoría de la nueva contabilidad*. Madrid: Alianza Universidad.
- BALLESTERO PAREJA, E. (1996): *Contabilidad agraria*. Madrid: Ediciones Mundi-Prensa. 5ª Edición (La 1ª edición data de 1969).
- CABALLER MELLADO, V.; JULIÁ IGUAL, J. F. y SEGURA GARCÍA DEL RÍO, B. (1987): *Economía de la Cooperativa Hortofrutícola*. Madrid: Coedición del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación y Editorial Aedos, S.A. (2ª edición).
- CARRASCO CARRASCO, M. (1993): *La nueva estructura de fondos propios de las cooperativas agroalimentarias*. Huelva: Junta de Andalucía.
- CASTAÑO COLOMER, J. (1997): «Especificidades en la contabilidad de cooperativas». *La sociedad cooperativa*, 17, 1ª quincena de septiembre: 10 p.
- CORDOBÉS MADUEÑO, M. y SOLDEVILA I GARCÍA, P. (2006): «Adaptación del Plan General de Contabilidad a las sociedades cooperativas. Análisis desde las cooperativas agrarias andaluzas». *Partida Doble*, 176 abril: 34-52.
- DOMINGO SANZ, J. y VIVAR PULIDO, E. (2001): *Contabilidad y análisis de las cooperativas agrarias andaluzas*. Sevilla: edita Junta de Andalucía, Consejería de Agricultura y Pesca.

- FAJARDO GARCÍA, I. G. (1997): *La gestión económica de la cooperativa: responsabilidad de los socios*. Madrid: Editorial Tecnos, S.A.: 245 pp.
- GRAU, M. (1997): «Tractament jurídic i comptable de les transmissions internes de productes agrícoles, del soci a la cooperativa». *Revista Cooperació Catalana*, 186: 10-11 (Finalista V Premi Periodístic Jacint Dunyó).
- IRURETAGOYENA OSUNA, M. T. (1998): *Plan Contable para cooperativas agroalimentarias*. Madrid: Ediciones Mundi-Prensa.
- IRURETAGOYENA OSUNA, M. T. (1999): «La omisión e incumplimiento de principios y normas contables. El caso de algunas cooperativas agroalimentarias». *Técnica Contable*, 604: 265-287, abril.
- JULIÁ IGUAL, J. F. (1985): «Algunos aspectos de la liquidación de cosechas a los socios de las cooperativas hortofrutícolas». *Anales del INIA, Serie Economía y Sociología Agraria*, 9: 115-117.
- LANDETA, J. (1999): *El método Delphi: una técnica de previsión para la incertidumbre*. Barcelona: Editorial Ariel.
- MIR FERNÁNDEZ, C. (2002): *Comentario*. (A la publicación del Borrador de normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas por la revista Partida Doble). *Partida Doble*, 136 septiembre 2002: 123-124.
- SÁNCHEZ JIMÉNEZ, S.; AVILÉS PALACIOS, C. y CÁMARA DE LA FUENTE, M. (1999): «Limitaciones del modelo de Cuenta de Resultados del Plan General Contable para las sociedades cooperativas». En: *I Jornada de Contabilidad Financiera*. Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad.
- VERA RÍOS, S. (1996): «Los precios de liquidación a los socios como objeto de cálculo y control en las cooperativas de comercialización hortofrutícola: análisis de un caso». En: *III Jornada de Trabajo sobre contabilidad de costes y de gestión*. ASEPUC.

RESUMEN

Problemática del registro contable de los bienes entregados por los socios a las cooperativas agrarias

Este trabajo se centra en la contabilización de los productos entregados por los socios para la comercialización por las cooperativas agrarias, para ello, como punto de partida se describen los distintos sistemas de gestión de las cooperativas. Se estudia la literatura existente previamente a las actuales Normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas, se analiza el tratamiento establecido por dichas Normas. Se evalúa dicho tratamiento mediante consulta a expertos aplicando el método Delphi. A partir de los apartados anteriores se estudian los aspectos problemáticos de la contabilización de dichas operaciones en las Normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas, se completa con el estudio de las referencias existentes en otras normas contables de carácter nacional, y, por último, debido al actual entorno contable, se estudia su contabilización según las Normas Internacionales de Información Financiera.

PALABRAS CLAVE: Contabilidad de cooperativas, productos entregados por los socios para la gestión cooperativa, normas contables, Normas Internacionales de Información Financiera.

SUMMARY

Products delivered by members in agricultural cooperatives; Accounting questions

This paper focuses on the accounting of the members product deliveries marketed by agricultural cooperatives. For this purpose, the different cooperative management systems are previously analyzed. In addition, we examine the existing papers that precede the current Standards about accounting issues of cooperative societies. The accounting treatment of these Standards is analyzed too, as well as it is evaluated by applying the expert consulting Delphi methodology. On the basis of the previous sections, the tricky issues that emerge from the accountancy of these operations are analyzed under the Standards about accounting issues of cooperative societies. We complete this study with the inquiry of the existing references in others national accounting standards, and finally as a result of the current accounting environment, we examine its accountancy under the International Financial Reporting Standards.

KEYWORDS: Cooperative accounting, products delivered by members for management by cooperative, accounting standards, International Financial Reporting Standards.