



**CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social  
y Cooperativa, nº 45, agosto 2003, pp. 111-137**

**La Cuenta de Pérdidas y Ganancias.  
Componentes conceptuales  
operativos y normas específicas para  
su formulación, en el ámbito del  
“Proyecto de Normas sobre los  
Aspectos Contables de las  
Sociedades Cooperativas”**

**Ricardo J. Server Izquierdo**

CEGEA. Universidad Politécnica de Valencia

*CIRIEC-España, revista de economía pública, social y cooperativa*

ISSN: 0213-8093. © 2003 CIRIEC-España

[www.ciriec.es](http://www.ciriec.es)    [www.uv.es/reciriec](http://www.uv.es/reciriec)

# **La Cuenta de Pérdidas y Ganancias. Componentes conceptuales operativos y normas específicas para su formulación, en el ámbito del “Proyecto de Normas sobre los aspectos contables de las Sociedades Cooperativas”**

**Ricardo J. Server Izquierdo**

CEGEA. Universidad Politécnica de Valencia.

## **RESUMEN**

*La legislación mercantil y en particular el Plan General de Contabilidad no contempla las especificidades de las cooperativas derivadas de su distinta naturaleza y operatividad, lo que hace necesario la existencia de normas de adaptación que recojan sus peculiaridades para que el registro de la información financiera sea acorde con las necesidades de sus usuarios.*

*Esta tarea ha sido abordada por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas dentro de su competencia en materia mercantil, para dar respuesta a las citadas circunstancias, presentando un Proyecto de Normas sobre los Aspectos Contables de las Sociedades Cooperativas.*

*En este trabajo se analizan los componentes conceptuales operativos que configuran la Cuenta de Pérdidas y Ganancias en el marco del citado proyecto y en atención a los principios cooperativos y leyes sustantivas que configuran el singular modelo plurilegislativo del cooperativismo español.*

**PALABRAS CLAVE:** Cooperativas, Cuenta de Pérdidas y Ganancias, Ingresos, Gastos, Resultados, Normalización Contable.

**CLAVES ECONLIT:** G320, K220, M410, P130.

## **Le Compte des Pertes et Profits. Éléments conceptuels opérationnels et normes spécifiques pour leur formulation, dans le cadre du “Projet de normes sur les aspects comptables des Sociétés coopératives”**

**RÉSUMÉ:** La législation commerciale et notamment le Plan Comptable Général n'aborde pas les spécificités des coopératives dérivant de leur différente nature et caractère opérationnel, ce qui rend nécessaire l'existence de normes d'adaptation qui visent leurs particularités afin que le recueil de l'information financière corresponde aux besoins de ses usagers.

Cette action a été entreprise par l'Institut de Comptabilité et d'Audit Comptable suivant ses compétences en matière commerciale, afin de répondre à lesdites circonstances, à travers la présentation d'un Projet de normes sur les aspects comptables des sociétés coopératives.

Dans ce travail sont analysés les éléments conceptuels opérationnels intégrant le Compte des Pertes et Profits dans le cadre de ce projet et conformément aux principes coopératifs et aux lois substantives qui composent le modèle plurilégislatif du coopératisme espagnol.

**MOTS CLÉ:** Compte des Pertes et Profits, Recettes, Dépenses, Résultats, Normalisation Comptable.

## **The Profit and loss account. Operative conceptual components and specific norms for drawing this up, in the scope of the “Draft rules for accounting aspects in Co-operative societies”**

**ABSTRACT:** Mercantile law and in particular the National Accounting Plan do not consider the peculiarities of co-operatives, derived from their different nature and functioning, and making necessary the existence of rules of adaptation bringing together their peculiarities in order for financial information accounting to be in line with the needs of users.

This task has been taken up by the Accounting and Auditing Institute inside its jurisdiction over mercantile matters, to offer an answer to the aforesaid circumstances, presenting Draft Rules on Accounting Aspects for Co-operative Societies.

In this paper we analyse the operative conceptual components that configure the profit and loss account in the framework of the aforesaid Draft, attending to co-operative principles and laws in force comprising the singular pluri-legislative model of the Spanish co-operative movement.

**KEY WORDS:** Profit and loss account, Revenues, Expenses, Results, Accounting normalisation.

## **1.- Introducción y objetivos**

La información financiera de las empresas, tal y como se especifica en el marco conceptual para la información financiera (MC-AECA), viene condicionada por el entorno social, económico y legal, de forma que debe ser congruente con el mismo (AECA, 1999).

En este sentido, el entorno determina las características que configuran un sistema contable, concretando los rasgos básicos de la información financiera. Sus objetivos están definidos por la necesidad de los usuarios y concretamente por el entorno antes aludido en el que se desenvuelve la información, que debe permitir evaluar:

- El comportamiento económico-financiero de la entidad, su estabilidad y vulnerabilidad y su eficacia en el cumplimiento de sus funciones.
- La capacidad de la entidad para mantener sus recursos fijos y circulantes, para financiarlos adecuadamente y para remunerar sus fuentes de financiación.

Para el cumplimiento de los mismos y satisfacer las necesidades de los usuarios, la “entidad contable” entendida como aquella persona jurídica independiente que realiza una actividad económica, aunque puedan existir vínculos de propiedad o control entre ellos, y en tal caso estaría conformada por el conjunto de estos sujetos, la entidad económica debe formular estados financieros periódicos que en el marco de la legislación vigente, y bajo la denominación de Cuentas Anuales, están constituidos de forma unitaria por tres documentos: el Balance de situación, la Cuenta de Pérdidas y Ganancias y la Memoria, que como indica el Plan General de Contabilidad (PGC), redactados con claridad, deben mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.

La promulgación del PGC, mediante el Real Decreto 1643/1990, supuso en atención a su artículo 2º, “que su aplicación es obligatoria para todas las empresas, cualquiera que sea su forma jurídica individual y societaria” y por lo tanto también para las cooperativas.

No obstante, este plan, cuya bondad ha sido puesta de manifiesto por numerosos autores, en su elaboración se basó en las sociedades mercantiles y en consecuencia no tomó en consideración las peculiaridades de otras formas jurídicas de empresa como es el caso de las cooperativas.

Esta circunstancia, ha sido una constante a lo largo del tiempo y sin pretender ser exhaustivos queremos mencionar la preocupación que distintas instituciones y autores han mostrado, con la finalidad de programar o adaptar la contabilidad a las cooperativas, en base a efectuar una normalización

que recogiese sus especificidades y satisficiera la necesidad de disponer de una información financiera acorde con el destacado papel que estas ejercen en la actividad económica de ciertos sectores y comunidades, y que simultáneamente los estados financieros de estas entidades fuesen comparables con el resto de empresas que conviven en el mismo sistema de economía social de mercado. Sobre esta cuestión, (Polo, 2003), realiza un pormenorizado estudio de las publicaciones sobre contabilidad de cooperativas.

El hecho de que ya en 1925 Gardó publique en España una monografía sobre contabilidad de cooperativas, muestra la citada preocupación. Posteriormente y entre otros destacamos al profesor Ballesteros en su obra *Contabilidad Agraria* (Ballesteros, 1969) dedica tres capítulos a la contabilidad de cooperativas agrarias.

La promulgación de la Ley de Cooperativas de 1974 y su reglamento en 1978, introduce la obligación de que estas entidades lleven una contabilidad por partida doble, y la anterior aprobación del Plan General de Contabilidad en España en el año 1973 (PGC-73), aunque de aplicación no obligatoria, supuso la publicación de distintas monografías sobre la contabilidad de las cooperativas entre las que destacamos las contribuciones del profesor Caballer que ya en 1986 califica como ocasión perdida en el Reglamento de Cooperativas “sino de obligar si recomendar la adaptación de la contabilidad de las cooperativas al nuevo PGC-73”.

En 1987, el mismo autor, partiendo de la premisa de que existen “diferencias sustanciales entre la contabilidad de las cooperativas y las sociedades anónimas como consecuencia de su distinta naturaleza” aborda la adaptación contable recogiendo las especificidades de las cooperativas agrarias al PGC-73 y al Plan de Contabilidad de las Pequeñas y Medianas Empresas.

También para el sector agrario otros autores (Alonso e Iruteragoyena, 1989; Juliá y Server, 1990), elaboran propuestas de normalización contable de las cooperativas agrarias al PGC-73.

La promulgación del PGC vigente en la actualidad desde 1990, de aplicación obligatoria para todas las empresas, dio lugar a numerosos estudios de adaptación por parte de numerosos autores, aparte de los citados anteriormente, tal es el caso de (Caparrós y Jara, 1991), (Domingo y Vivar, 2001), (Cubedo y Cerdá, 1997), y para aspectos concretos (García-Gutierrez, 1999), (Bel y Fernández, 2002), etc.

Finalmente, la necesidad de aprobación de unas normas que recojan las peculiaridades de las cooperativas, ha hecho que el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), en base a las condiciones especiales del sujeto contable, haya presentado un Proyecto de Normas sobre los Aspectos Contables de las Sociedades Cooperativas, haciendo uso de sus competencias en materia mercantil, con la finalidad, como explícitamente en él se indica, de proponer soluciones contables ajustadas a las peculiaridades de las cooperativas y aplicables a todas ellas, tomando a tal efecto en consideración las disposiciones con incidencia en el ámbito contable recogido en la Ley de Cooperativas Estatal y las distintas leyes autonómicas.

El objetivo de este trabajo consiste en estudiar los componentes conceptuales de carácter operativo contenidos en el marco sustantivo de las leyes de cooperativas y analizar las propuestas contables y normas específicas, dispuestas en el citado Proyecto, en base a la formulación de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias en las Sociedades Cooperativas.

## **2.- Los resultados en las Sociedades Cooperativas**

El resultado contable o resultado del ejercicio, cualquiera que sea la forma jurídica de la empresa, se puede definir como la diferencia entre los ingresos y gastos que son imputables contablemente a un ejercicio económico.

Los ingresos y gastos son los elementos relacionados con la actividad de la entidad contable, y el resultado en función de si es positivo o negativo, equivale respectivamente a un incremento o disminución de los fondos propios por todos los conceptos, excepto por aquellos que impliquen relaciones con los propietarios o cargos o abonos directos a reservas, pudiendo recibir otras denominaciones o calificaciones (compra, venta, ordinarios, extraordinarios, etc.) que no afectan a su consideración como ingresos y gastos siempre que cumplan las condiciones establecidas en su definición (MC. AECA).

La legislación mercantil vigente (art. 35.2 del C. de Co.) exige en base a la relevancia de la información financiera que los ingresos y gastos del ejercicio se integren con la debida separación en una cuenta: “Cuenta de Pérdidas y Ganancias”, distinguiendo los resultados ordinarios propios de la explotación, de los que no lo sean o de los que se originen en circunstancias de carácter excepcional.

La Cuenta de Pérdidas y Ganancias establecida en el PGC, incluye también una serie de conceptos que no son gastos e ingresos propiamente dichos, pero sí componentes positivos o negativos del resultado tales como la variación de existencias, trabajos realizados para la propia empresa, variación de provisiones, etc., que deben ser consideradas como partidas correctoras de gastos.

La legislación sustantiva en materia cooperativa constituida en la actualidad por la Ley Estatal (Ley 27/1999) y trece leyes autonómicas que conforman el singular modelo plurilegislativo español, coinciden básicamente en sus correspondientes regímenes económicos en establecer dos tipos de resultados en las cooperativas: resultados cooperativos o excedentes y los resultados extracooperativos. El resultado del ejercicio será la suma algebraica de ambos tipos de resultados.

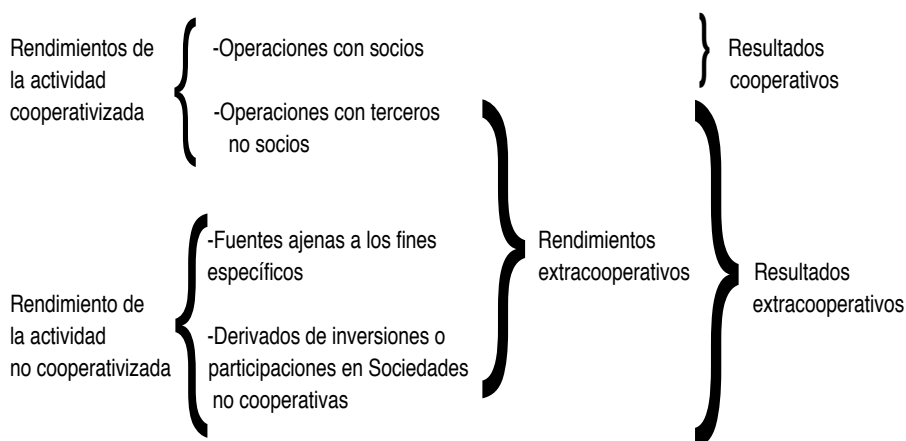
Simultáneamente, para la determinación del resultado del ejercicio económico se indica que “se llevará a cabo conforme a la normativa general contable”, considerando también como gasto algunas partidas específicas (artículo 57.2 de la ley 27/1999):

- El importe de los bienes entregados por los socios para la gestión cooperativa, en valor no superior a los precios reales de liquidación, y el importe de los anticipos societarios a los socios trabajadores o de trabajo, imputándose en el período en que se produzca la prestación de trabajo.
- La remuneración a las aportaciones a capital, participaciones especiales, obligaciones, créditos de acreedores e inversiones financieras de todo tipo captadas por la cooperativa, sea dicha retribución fija, variable o participativa.

Los resultados extracooperativos, según el citado artículo, se constituyen por una serie de rendimientos que básicamente son: los procedentes de la actividad cooperativizada con terceros no socios, los derivados de actividades económicas o fuentes ajenas a los fines específicos de la cooperativa, los obtenidos de inversiones y participaciones financieras en sociedades de naturaleza no cooperativa, excepto que las sociedades en cuestión realicen actividades preparatorias, complementarias o subordinadas a la propia cooperativa.

Igualmente tienen la consideración de extracooperativos, los resultados extraordinarios derivados de plusvalías obtenidas en la enajenación de ciertos elementos de inmovilizado material, destinados a cumplir su fin social, a excepción que se reinvierta la totalidad de su importe, con idéntico destino dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial y los tres años posteriores, siempre que permanezcan en su patrimonio, salvo pérdidas justificadas, hasta que finalice su período de amortización. Esquemáticamente reflejamos los resultados de las cooperativas en la Figura 1.

**Figura 1. Resultados de las cooperativas**



A su vez, del resultado cooperativo si es positivo en función de lo establecido por las distintas leyes de cooperativas y una vez deducidas las pérdidas de ejercicios anteriores y el gasto por el impuesto sobre sociedades, se destinará a dotar los fondos obligatorios (Fondo de Reserva Obligatorio y Fondo de Educación y Promoción) en los porcentajes y bases de cálculo legales.

Se procederá del mismo modo con los beneficios extracooperativos con destino a lo especificado en las correspondientes disposiciones legales.

Los excedentes y beneficios disponibles efectuadas las operaciones antedichas, se aplicarán en función de lo establecido en los Estatutos o a los acuerdos de la Asamblea General en cada ejercicio, a retornos cooperativos, a dotación de fondos de reserva voluntarios, o a incrementar con dotaciones superiores a las mínimas legales los fondos obligatorios.

Nos encontramos por tanto, que para la elaboración de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias se tienen que tener en consideración las especificidades con influencia contable que se indica en la legislación cooperativa y al mismo tiempo aplicar los principios y normas obligatorias contenidos en la primera, cuarta y quinta parte del PGC.

En este contexto, el ICAC ha desarrollado el capítulo 4º del Proyecto de Normas sobre los Aspectos Contables de las Sociedades Cooperativas, delimitando los conceptos integrantes de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, y estableciendo reglas específicas que permitan la formulación de la citada cuenta. A tal efecto la Norma Octava señala:

1. El resultado del ejercicio económico de las sociedades cooperativas se determinará de acuerdo con los principios y normas de valoración contenidos en el PGC y estas Normas.
2. La Cuenta de Pérdidas y Ganancias de las sociedades cooperativas se formulará de acuerdo con las normas de elaboración y estructura del Plan General de Contabilidad, sin perjuicio de las reglas específicas establecidas en las presentes Normas.



### **3.- Componentes conceptuales de carácter operativo específicos relativos a los gastos e ingresos que conforman el resultado de las Cooperativas**

Entre los gastos e ingresos o componentes positivos y negativos específicos o más usuales en el acervo de las sociedades cooperativas podemos enumerar los siguientes:

#### 1) GASTOS:

- a) Adquisiciones de bienes a los socios.
- b) Adquisiciones de servicios de trabajo a los socios.
- c) Adquisiciones de servicios a los trabajadores.
- d) Pérdidas por operaciones con obligaciones propias.
- e) Remuneración a las aportaciones a Capital Social:
  - Obligatorias
  - Voluntarias
- f) Remuneración del capital temporal.
- g) Remuneración de otros medios de financiación:
  - Obligaciones
  - Títulos participativos
  - Financiación voluntaria de los socios o de terceros no socios, etc.
- h) Dotación al Fondo de Educación, Formación y Promoción.
- i) Gasto por Impuesto de Sociedades.

#### 2) INGRESOS:

- a) Venta de los bienes derivados de las adquisiciones a los socios.
- b) Venta de bienes a los socios.
- c) Ingresos por operaciones con socios.
- d) Beneficios por operaciones con obligaciones propias.

Ya hemos puesto de manifiesto que para la obtención del resultado, las cooperativas deben basarse en los mismos principios que una entidad Mercantil y, en consecuencia para la imputación de ingresos y gastos se tendrán que tener presente los principios y normas de contabilidad generalmente aceptados, conforme se indica en la norma 22<sup>a</sup> (Normas de Valoración), de la 5<sup>a</sup> parte del PGC establecidos en:

- El Código de Comercio y la restante la legislación mercantil.
- El PGC y sus adaptaciones sectoriales.
- Las Normas de desarrollo que, en materia contable, establezcan en su caso el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, y
- La demás legislación que sea específicamente aplicable.

En términos generales los principios contables aplicables serán los básicos contenidos en la legislación mercantil y en especial para el caso de la obtención del resultado los principios de registro, adquisición, devengo y correlación de ingresos y gastos.

## GASTOS

### *a) Adquisiciones de bienes a los socios*

Atendiendo al principio del devengo la valoración de las adquisiciones de bienes a los socios para la gestión cooperativa, se realizará en el momento en que se lleve a cabo la operación por el precio de adquisición.

En una cooperativa el precio de adquisición de las entregas de bienes por los socios, y sobre los que la entidad ejercerá un proceso de transformación y/o comercialización, presenta para su contabilización dificultades derivadas de la aplicación de los principios y normas antes enunciados.

En primer lugar, al realizarse la entrega de los bienes por los socios, el valor de la adquisición está en función de los ingresos que la cooperativa obtenga por la venta de los mismos y esta operación se realiza posteriormente, para una vez deducidos los gastos que comporta su transformación y/o comercialización y en su caso un margen usual de beneficio, efectuar la correspondiente liquidación al socio que se correspondería con el precio de adquisición.

El Proyecto de Normas Contables (Norma Novena) se hace eco de este problema y propone un tratamiento contable especial abarcando el supuesto de que el precio de adquisición se fije en función de circunstancias futuras y, de forma particular que las leyes de cooperativas de distintas comunidades autónomas impongan un límite a dicho precio, o se pacte que el precio de adquisición no pueda superar el precio real de liquidación o el precio de mercado.

Para su registro contable se parte de un precio de adquisición estimado inicial, como el precio real de liquidación<sup>1</sup>, precio de mercado<sup>2</sup> o cualquier otro parámetro, de forma que si mediase un cierre

1.- Precio real de liquidación: se entiende por precio real de liquidación o valor neto de realización, el valor que se corresponde con el precio de venta a terceros de los bienes adquiridos a los socios, una vez deducidos los gastos necesarios para realizar la venta y, en su caso, para transformar los bienes adquiridos.

2.- Precio de mercado: se entiende por precio de mercado o de reposición, con carácter general el valor por el cual puede ser intercambiado un bien entre partes independientes en una transacción libre. El precio de mercado tendrá como limitación el importe satisfecho por bienes de similares características en la zona donde se realiza la actividad cooperativa, sin perjuicio de considerar las particularidades de la operación.

de ejercicio o elaboración de un estado financiero entre la fecha de adquisición y la liquidación definitiva se haría una nueva estimación del precio de adquisición con la información disponible en ese momento, realizándose en su caso, el correspondiente asiento de ajuste para recoger la variación que pudiera haberse producido.

Si la legislación cooperativa aplicable establece límites, caso de todas las leyes vigentes excepto las de la Comunidad de Madrid y de Cataluña, deberán tenerse en cuenta y reconocer los créditos de la cooperativa frente al socio.

La contabilización de esta operación ha requerido la habilitación de cuentas específicas en el grupo 6 del PGC subgrupo 60, cuenta 606. "Compras efectuadas a los socios" para registrar el valor de los aprovisionamientos derivados de las entregas de los bienes de los socios, subgrupo 61, cuenta 617. "Variación de existencias adquiridas a los socios" para reflejar la variación entre las existencias finales e iniciales. La contrapartida la constituyen la cuenta 4007. "Proveedores socios" y la cuenta 307. "Mercaderías adquiridas a socios" y la cuenta 317. "Materias primas adquiridas a socios", respectivamente.

Cuando exista limitación y se haya superado el límite establecido, el importe a devolver por los socios se recogerá en la cuenta 447. "Socios deudores: créditos por operaciones efectuadas con los socios" teniendo como contrapartida la cuenta 606.

Si bien es cierto que para la elaboración de diversas partidas de los estados financieros se hace en base a estimaciones, bajo nuestro punto de vista se podrían haber utilizado partidas correctoras de gasto (provisiones) para registrar las variaciones derivadas de las adquisiciones a los socios, que no dejan de ser un gasto, y que reflejarían la información sobre el hecho económico a nuestro entender de forma más depurada.

#### ***b) Adquisiciones de servicios de trabajo a los socios.***

La valoración de los servicios prestados por los socios trabajadores o de trabajo a la cooperativa es idéntica a la indicada anteriormente, atendiendo a los principios de precio de adquisición y devengo.

Los anticipos a que se refieren las leyes de cooperativas siempre que representen la retribución de un servicio imputable a un ejercicio, se considerarán gastos de dicho ejercicio habilitando el Proyecto de Normas para su registro la cuenta 647. "Retribución a los socios trabajadores".

#### ***c) Adquisiciones de servicios a los trabajadores.***

Las retribuciones de los trabajadores asalariados se registrarán de acuerdo con lo dispuesto en el PGC dentro del subgrupo 64. "Gastos de personal". Se considerará gasto del ejercicio sin perjui-

cio de que las retribuciones finales de los citados trabajadores puedan cuantificarse tomando como base el resultado del ejercicio económico, de acuerdo con lo dispuesto en los Estatutos o mediante acuerdo de la Asamblea General.

***d) Pérdidas por operaciones con obligaciones propias.***

Se trata de pérdidas producidas con motivo de la amortización de obligaciones de la propia cooperativa. Para su registro se utiliza la cuenta 674. “Pérdidas por operaciones con obligaciones propias” del subgrupo 67. “Pérdidas procedentes del inmovilizado y gastos excepcionales” dispuesto en el PGC.

***e) Remuneración a las aportaciones a Capital Social.***

Las remuneraciones vía intereses al Capital Social vienen explicitadas en todas las leyes de cooperativas pudiendo hacerse efectivos si así lo indican los Estatutos, cuantificándose su importe como un porcentaje sobre el total de la aportación. Además en la mayoría de las leyes de cooperativas la remuneración está condicionada a la existencia en el ejercicio económico de resultados positivos previos a su reparto, limitándose en todas las leyes el importe máximo a abonar. Simultáneamente la ley 27/99 señala que en la Cuenta de Resultados se indicará el resultado antes de incorporar las remuneraciones y, el que se obtenga una vez computadas las mismas.

No obstante, como hemos señalado existen leyes como la de Andalucía, Galicia, Navarra, Aragón y Cataluña, que no establecen como condición para la remuneración de las aportaciones la existencia de resultados positivos.

Sin lugar a dudas, esta forma de remunerar las aportaciones a Capital Social es particular de las cooperativas y como se indica en la introducción del Proyecto de Normas Contables “tiene características comunes a dos conceptos contables: dividendos y gastos”.

La solución técnica que propone el Proyecto de Normas Contables no deja de ser imaginativa ya que dicha remuneración se registra de forma diferente en función de si existe o no, resultado positivo previo, lo cual implica que el fondo económico de la operación varía en función de lo que indique la legislación sustantiva, quebrando en cierta medida los postulados sobre los que se asienta el citado proyecto.

Así, la Norma Decimotercera señala que en el caso de que exista excedente de la cooperativa, el importe de la remuneración de las aportaciones a Capital Social se registrará en la cuenta 656. “Intereses de las aportaciones al Capital Social y otros Fondos”.

En el caso de que la ley no exija la existencia de excedente de la cooperativa, y este no exista, el registro contable de la posible remuneración no afectará a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, considerándose de acuerdo con la naturaleza de la operación, que se trata de un reparto de reservas o

bien de un reparto a cuenta de beneficios futuros. Para el registro de esta remuneración a cuenta se habilita la cuenta 559. "Remuneraciones de las aportaciones al Capital Social a cuenta".

***f) Remuneración del capital temporal o transitorio.***

Bajo esta denominación se incluyen aquellos recursos de carácter temporal transitorio obtenidos por la cooperativa procedentes de la admisión de aportaciones derivadas del establecimiento de vínculos sociales de duración determinada y que resultan de la pertenencia temporal o definida del socio a la cooperativa. Su naturaleza contable es la de deuda con determinadas características propias.

La remuneración se identifica a la de una deuda financiera, contabilizándose en la cuenta 669. "Otros gastos financieros" pudiéndose habilitar una subcuenta de cuatro dígitos para diferenciarla de otros gastos financieros.

***g) Remuneración de otros medios de financiación.***

La remuneración de los fondos ajenos tales como las obligaciones, la financiación voluntaria de socios y de terceros no socios bajo cualquier modalidad jurídica y el resto de las participaciones y financiación, subordinada o no, cuyo vencimiento no se produzca en la fecha de liquidación de la sociedad cooperativa, se registrará como un gasto financiero (subgrupo 66. "Gastos financieros" del PGC), formando parte del resultado financiero, independientemente de que su importe pueda fijarse a partir del resultado de la cooperativa.

***h) Dotación al Fondo de Educación, Formación y Promoción.***

El Fondo de Educación, Formación y Promoción está presente en todas las leyes cooperativas en base al quinto principio cooperativo establecido por la Alianza Cooperativa Internacional.

Su dotación se efectúa según la legislación cooperativa a partir de los excedentes cooperativos, si bien también incorpora las subvenciones, donaciones y ayudas concedidas a la cooperativa, así como las sanciones impuestas a los socios que de acuerdo con la normativa se vinculen al citado fondo.

Su finalidad es la realización de determinadas actividades que benefician a los socios, trabajadores y, en su caso, a la comunidad en general, teniendo la peculiaridad de ser irrepartible e inembargable.

Se trata de una partida sobre la que pueden concurrir tanto características de fondo propio como de fondo ajeno y que a dado lugar a gran controversia en cuanto a su contabilización por distintos autores (Polo, 2003).

El Proyecto de Normas Contables considera “eclecticamente” que la solución más adecuada es crear una agrupación en el pasivo del Balance denominada “Fondo de Educación, Formación y Promoción cooperativa” situada después de la agrupación de “Ingresos a distribuir en varios ejercicios”.

Paralelamente y en atención a su destino el proyecto señala que la dotación se registrará en una partida de gasto dentro del subgrupo 65. “Otros gastos de gestión y específicos de las cooperativas”, cuenta 657. “Dotaciones al Fondo de Educación, Formación y Promoción”.

El importe de posibles subvenciones, donaciones, u otras ayudas, junto al importe de las sanciones a los socios que se deban imputar a este fondo se registrarán en la cuenta 757. “Ingresos imputables al “Fondo de Educación, Formación y Promoción””, separando los distintos conceptos mediante cuentas de cuatro dígitos, dentro del subgrupo 75. “Otros ingresos de gestión y específicos de las cooperativas”. Dicha imputación, provocará la dotación simultánea por igual importe a dicho Fondo.

***i) Gasto por Impuesto de Sociedades.***

Comentaremos esta partida recogida en la Norma Decimocuarta del Proyecto, en el epígrafe siguiente en el que haremos referencia a la estructura de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias.

**INGRESOS**

***a) Venta de los bienes derivados de las adquisiciones a los socios.***

Se trata de un ingreso cooperativo que se registrará en el subgrupo 70. “Ventas de mercaderías, de producción propia, de servicios, etc” tomando como referencia lo explicitado en el PGC según el tipo de bien o servicio. Es conveniente habilitar cuentas de cuatro dígitos para que se puedan separar estas operaciones de las derivadas de la actividad cooperativizada con terceros no socios.

Si la cooperativa en cuestión fuese de primer grado y estuviese integrada como socio en una de segundo grado, como ésta última consideraría la compra como una “adquisición a socios” y consecuentemente actuaría de la forma indicada anteriormente para este tipo de operaciones, es de suponer que se debería actuar de la misma forma en cuanto a posibles asientos de ajuste para recoger las variaciones que puedan producirse en el precio.

***b) Venta de bienes a los socios.***

Recoge las ventas de inputs (caso de cooperativas agrarias) o prestación de servicios para o en las explotaciones de los socios. Su registro se efectuaría en las cuentas que a tal efecto dispone el PGC dentro del subgrupo 70 con denominación adecuada.

### ***c) Ingresos por operaciones con socios.***

Las aportaciones que constituyan la contraprestación efectuada por los socios a cambio de la entrega de bienes o prestación de servicios cooperativizados, presentes o futuros, se entienden realizadas en términos de compensación de costes.

Para su registro la Norma Undécima del Proyecto habilita la cuenta 756. "Ingresos por operaciones con socios", siempre que las operaciones no tengan el carácter de actividad ordinaria.

En esta cuenta podrían tener cabida las aportaciones periódicas para aquellas cooperativas que sus respectivas leyes las consideran como ingresos cooperativos.

Si la cooperativa realiza operaciones por cuenta del socio, de forma que la entidad sólo efectúa el servicio de gestión o mediación, sin producirse adquisiciones o venta de los bienes, la retribución se considerará como un ingreso del ejercicio, que si fuera la mediación el objeto principal de la actividad se utilizaría para su registro la cuenta 705. "Prestaciones de servicios"; sin perjuicio de dotar la correspondiente provisión por las responsabilidades que puedan afectar a la cooperativa por dicho proceso.

### ***d) Beneficios por operaciones con obligaciones propias.***

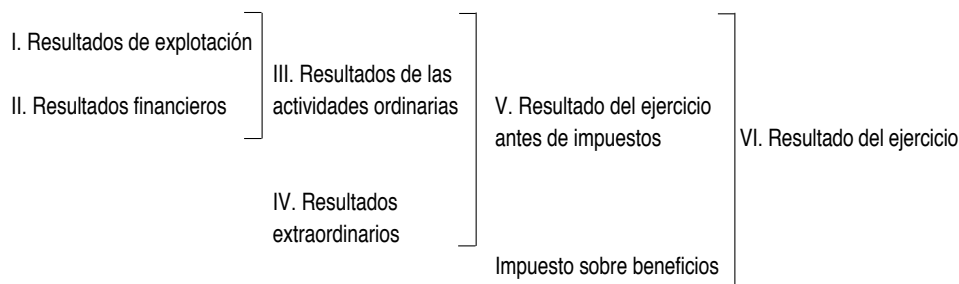
Son aquellos obtenidos con motivo de la amortización de obligaciones emitidas por la cooperativa. Para su registro el Proyecto de Normas utiliza la cuenta 774. "Beneficios por operaciones con operaciones propias" del subgrupo 77. "Beneficios procedentes del inmovilizado e ingresos excepcionales" del PGC.

## **4.- Estructura de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias**

La Cuenta de Pérdidas y Ganancias es un documento contable que forma parte de las Cuentas Anuales de una empresa, y cuya finalidad es proporcionar información sobre la gestión económica de la misma es decir de su resultado económico.

El PGC tomando en consideración el artículo 35.2 del Código de Comercio y con la finalidad de permitir analizar de forma más detallada la gestión económica de una empresa establece distintas clases de resultados en función de su origen que reflejamos en la Figura 2.

## **Figura 2. Clases de resultados en el PGC**



La suma algebraica de los resultados de explotación y los financieros constituyen los resultados de las actividades ordinarias, que junto a los extraordinarios conforman el resultado del ejercicio antes de impuestos. Si a este resultado se le afecta por el gasto derivado del impuesto sobre sociedades o beneficios se obtiene el resultado del ejercicio o resultado contable.

Su estructura se ajusta al modelo en forma de cuenta, si bien como información adicional según se indica en el punto 21 de la memoria las empresas pueden formular con carácter facultativo el modelo en forma de estado, es decir la Cuenta de Pérdidas y Ganancias analítica.

A su vez para su presentación el PGC establece dos esquemas o modelos: Normal y Abreviado cuya utilización está en función de unos límites cuantitativos relacionados con el total del activo, la cifra de negocio y el número medio de trabajadores.

Por otro lado y como hemos indicado anteriormente las distintas disposiciones sobre cooperativas establecen para estas entidades dos tipos de resultados: resultados cooperativos y extracooperativos, haciendo mención que deben quedar explicitados de forma independiente y separada.

Nuestra concepción de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias es que debe reflejar el resultado económico de una entidad en atención exclusivamente a los flujos económicos derivados de su actividad e independientemente de la legislación sustantiva que pueda afectar a las distintas formas jurídicas de empresa, de forma que las particularidades exigidas por estas queden reflejadas en la memoria (Cubedo, 1991); (Juliá; Server, 1993 y 1998).

En el Proyecto de Normas Contables se establecen dos modelos para la formulación de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias que pensamos parten de la misma concepción, agregando a la misma aquellas peculiaridades de forma que pueda ser comparable con la cuenta que formulan las empresas de naturaleza no cooperativa.



En este sentido la estructura de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias responde al siguiente esquema:

<b>Cuenta de Pérdidas y Ganancias</b>	
<b>DEBE</b>	<b>HABER</b>
<b>A) Gastos</b>	<b>B) Ingresos</b>
I. Beneficios Explotación	I. Pérdidas explotación
II. Resultados financieros positivos	II. Resultados financieros negativos
III. Bº. de las actividades ordinarias	III. Pérdidas de las actividades ordinarias
IV. Rdos. Extraordinarios positivos	IV. Rdos. Extraordinarios negativos
V. Beneficio antes de Impuestos	V. Pérdidas antes de Impuestos
VI. Rdo. del ejercicio (Beneficio)	VI. Rdo. del ejercicio (Pérdidas)
VII. Excedente positivo de la coop.	VII. Excedente negativo de la coop.

Los conceptos específicos relativos a gastos e ingresos que anteriormente hemos indicado se integran en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias como se puede observar en el Anexo que se acompaña, que recoge el modelo normal y abreviado de Cuenta de Pérdidas y Ganancias, de la siguiente forma:

- En la rúbrica I. “Beneficios de explotación” (Debe):
  - Se habilita la agrupación 4. “Adquisiciones a los socios” integrando:
    - a) Consumo de existencias
    - b) Servicios
- En la rúbrica I. “Pérdidas de explotación” (Haber):
  - A la agrupación 4. “Otros ingresos de explotación” se añade la partida de “Ingresos por operaciones con socios”.
- En la rúbrica II. “Resultados financieros negativos” (Haber):
  - A la agrupación 7. “Otros intereses e ingresos asimilados se adiciona la partida:
    - c) De socios
- En la rúbrica IV. “Resultados extraordinarios positivos” (Debe):
  - Se incorpora la agrupación 13. “Pérdidas por operaciones con obligaciones propias”
- En la rúbrica IV. “Resultados extraordinarios negativos” (Haber):
  - Se incluye la agrupación 10. “Beneficios con operaciones con obligaciones propias”.
- En la rúbrica VII. “Excedente positivo de la cooperativa” (Debe):
  - Se incorporan las agrupaciones 18. “Intereses de las aportaciones al Capital Social y de otros Fondos” y 19. “Dotación al Fondo de Educación, Formación y Promoción”.
- En la rúbrica VII. “Excedente negativo de la cooperativa” (Haber):
  - Se le adiciona la agrupación 14. “Ingresos imputables al Fondo de Educación, Formación y Promoción”.

Estas adiciones originan una nueva ordenación numérica del resto de las agrupaciones y partidas contenidas en los modelos del PGC. Los conceptos específicos de las cooperativas que hemos desarrollado y que no se han reseñado explícitamente es debido a que para su inclusión en la formulación de la cuenta se pueden utilizar las partidas genéricas dispuestas en el PGC, si bien es conveniente que figuren en la contabilidad delimitadas con denominación adecuada mediante desagregaciones de las cuentas de tres dígitos.

En consecuencia, la Cuenta de Pérdidas y Ganancias reflejaría en la rúbrica VI. “Resultado del ejercicio” una vez aplicado el impuesto sobre sociedades el resultado económico de la cooperativa comparable con el resto de entidades. La rúbrica VII. “Excedente de la cooperativa” tomaría en consideración dos conceptos específicos, como son los intereses de las aportaciones a Capital Social y la dotación al Fondo de Educación, Formación y Promoción junto los ingresos imputables al citado Fondo.

El cálculo del resultado del ejercicio requiere la aplicación del impuesto sobre sociedades. La contabilización del gasto derivado de este impuesto (impuesto sobre sociedades devengado) viene reflejado en la Norma Decimocuarta del Proyecto de Normas.

No obstante, nos gustaría realizar algunas precisiones a tener presente con la finalidad de aprovechar las rúbricas dispuestas en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias. Podríamos partir del excedente positivo de la cooperativa antes de contabilizar el impuesto sobre sociedades.

Al citado excedente separando el cooperativo del extracooperativo se le sumarían algebraicamente las diferencias permanentes. Estas diferencias, aparte de las generales, se considerarían las específicas de las cooperativas tales como la negativa derivada según el Régimen Fiscal de Cooperativas de las dotaciones obligatorias al Fondo de Reserva Obligatorio en un 50%. Paralelamente y al estar ya deducido como gasto la dotación al Fondo de Educación, Formación y Promoción Cooperativa no se originaría la habitual diferencia permanente negativa por su importe, si no al contrario se podría generar una diferencia permanente positiva si la dotación superase el 30 % de los excedentes netos por el importe del exceso.

Por otro lado, el registro contable de los gastos e ingresos derivados de la actividad cooperativizada con terceros no socios, se puede realizar utilizando las cuentas genéricas que en atención a su naturaleza establece el PGC y que también figuran en las correspondientes agrupaciones y partidas de los modelos de Cuenta de Pérdidas y Ganancias presentado en el Proyecto de Normas del ICAC.

Por último, comentar que en la Memoria se exige la formulación de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias por secciones lo cual es adecuado a nivel informativo, pero nos parece extraño comprobar que se emplee el modelo de cuenta analítica, cuando para el resto de las formas jurídicas de empresa esta presentación es en todos los casos facultativa.

## 5.- Conclusiones

La adaptación a las sociedades cooperativas de la legislación vigente en materia mercantil y particularmente al PGC, no está exenta de numerosas dificultades derivadas de una serie de conceptos específicos de las cooperativas que hacen variar sustancialmente algunas figuras contables, ya que el desarrollo de su actividad difiere en muchos aspectos de las sociedades mercantiles.

La distinta naturaleza de las sociedades cooperativas ha originado a lo largo del tiempo, que numerosas instituciones y autores, como hemos señalado a lo largo de la exposición, hayan formulado propuestas de adaptación y normalización que en el marco de la legislación mercantil reflejasen fielmente los estados financieros de estas entidades, de forma que los usuarios dispongan de una información en consonancia con el destacado papel que las mismas desarrollan en numerosas actividades económicas y sectores productivos y de servicios.

El Proyecto de Normas sobre Aspectos Contables de las Sociedades Cooperativas elaborado por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, supone bajo nuestro punto de vista un gran paso a la hora de registrar la información financiera y que las Cuentas Anuales reflejen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados y que simultáneamente la información sea comparable a la presentada por otras formas jurídicas que operan en el mismo sistema económico.

En términos generales, el citado proyecto recoge el carácter económico de la información, y proporciona solución técnica al registro de algunas partidas específicas de las cooperativas, que para la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, objeto de este trabajo, en la mayoría de los casos cumplen su objetivo.

## Bibliografía

ALONSO SEBASTIÁN, R. Y IRURETAGOYENA OSUNA, M.T. *Contabilidad de Cooperativas Agrarias*. Madrid: Ediciones Mundi-Prensa, 1989.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (AECA). *Marco conceptual para la Información Financiera*. Serie Principios Contables. Edita AECA, Madrid, 1999.

- BALLESTERO PAREJA, E. *Contabilidad agraria*, Madrid: Ediciones Mundi-Prensa, 1969.
- BEL DURÁN, P.; FERNÁNDEZ GUADAÑO, J. La financiación propia y ajena de las sociedades cooperativas. *CIRIEC-España*, nº 42, noviembre 2002, pp. 101-130.
- CABALLER MELLADO, V. *Gestión y contabilidad de cooperativas agrarias*. Madrid: Ediciones Mundi-Prensa, 1986.
- CAPARRÓS NAVARRO, A. y JARA AYALA, F. DE LA. *Manual de Gestión de Cooperativas Agrarias*. Madrid: Instituto de Fomento de Asociativo Agrario, 1991.
- CUBEDO TORTONDA, M. *Cuentas Anuales: estructura y contenido. Modelos abreviados. Adaptación a las cooperativas*. Ponencia en la Jornada técnica sobre el nuevo PGC y su incidencia en las empresas de economía social. CIRIEC-España, 1991.
- CUBEDO TORTONDA, M.; CERDÁ ABAD, F. *Contabilidad de Cooperativas Aplicación del P.G.C. a las cooperativas de trabajo asociado*. Valencia: CIRIEC-España, 1997.
- DOMINGO SANZ, J.; VIVAR PULIDO, E. *Contabilidad y análisis de las cooperativas agrarias andaluzas*. Sevilla: Junta de Andalucía, Consejería de Agricultura y Pesca, 2001.
- GARCÍA-GUTIÉRREZ FERNÁNDEZ, C. Estudio del régimen económico y de la contabilidad de la empresa cooperativa en relación con la Ley 3/1987, de 2 de abril, General de Cooperativas. *Revista de estudios Cooperativos (REVESCO)* nº 54 y 55 octubre, pp. 169-224, 1987.
- IRURETAGOYENA OSUNA, M.T. *Plan Contable para cooperativas agroalimentarias*. Madrid: Ediciones Mundi-Prensa. 1998.
- JULIÁ IGUAL, J. F.; SERVER IZQUIERDO, R. J. *Las Organizaciones y Agrupaciones de Productores Agrarios en España. Aspectos contables y fiscales*. Madrid: Coedición del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación y Editorial Aedos, S.A., 1990.
- JULIÁ IGUAL, J. F.; SERVER IZQUIERDO, R. J. *Contabilidad Agraria*. Madrid: Ediciones Pirámide S.A, 1993.
- JULIÁ IGUAL, J. F.; SERVER IZQUIERDO, R. J. *Contabilidad Financiera, 2 tomos*. SPUPV 1998.
- POLO GARRIDO, F. *La adaptación de los estados contables de las Sociedades Cooperativas al P.G.C. español, en el contexto de un marco sustantivo y plural*. Universidad Politécnica de Valencia, Tesis Doctoral, 2003.

## ANEXO

## Modelos de cuentas de pérdidas y ganancias normal y abreviada en el proyecto de normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas

## CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANACIAS

## EJERCICIO...

Nº CUENTAS	DEBE	Ejercicio N	Ejercicio N-1
71	<b>A) GASTOS</b>		
	1. Reducción de existencias de productos terminados y en curso de fabricación		
	2. Aprovisionamientos:		
600, (6080), (6090), 610*	a) Consumo de mercaderías		
601, 602, (6081), (6082), (6091), (6092), 611*, 612*	b) Consumo de materias primas y otras materias consumibles		
607	c) Otros gastos externos		
	3. Gastos de personal		
640, 641	a) Sueldos, salarios y asimilados		
642, 643, 649	b) Cargas sociales		
	<b>4. Adquisiciones a los socios</b>		
<b>606, (6086), (6096), 617*</b>	<b>a) Consumos de existencias</b>		
<b>647</b>	<b>b) Servicios</b>		
68	5. Dotaciones para amortizaciones de inmovilizado		
	6. Variación de las provisiones de tráfico		
693, (793)	a) Variación de provisiones de existencias		
650, 694, (794)	b) Variación de provisiones y pérdidas de créditos incobrables		
695, (795)	c) Variación de otras provisiones de tráfico		
	7. Otros gastos de explotación		
62	a) Servicios exteriores		
631, 634, (636), (639)	b) Tributos		
651, 659	c) Otros gastos de gestión corriente		
690	d) Dotación al fondo de reversión		
	<b>I. BENEFICIOS DE EXPLOTACIÓN (B1+B2+B3+B4-A1-A2-A3-A4-A5-A6-A7)</b>		
	.....		

\* Con signo positivo o negativo según su saldo

Nº CUENTAS	HABER	Ejercicio N	Ejercicio N-1
<p>700, 701, 702, 703, 704 705 (708), (709)</p> <p>71</p> <p>73</p> <p>75,(756),(757)</p> <p>74 790 756</p>	<p><b>B) INGRESOS</b></p> <p>1. Importe neto de la cifra de negocios</p> <p>    a) Ventas</p> <p>    b) Prestaciones de servicios</p> <p>    c) Devoluciones y "rappels" sobre ventas</p> <p>2. Aumento de existencias de productos terminados y en curso de fabricación</p> <p>3. Trabajos efectuados por la <b>cooperativa</b> para el inmovilizado</p> <p>4. Otros ingresos de explotación</p> <p>    a) Ingresos accesorios y otros de gestión corriente</p> <p>    b) Subvenciones</p> <p>    c) Exceso de provisiones de riesgos y gastos</p> <p>    <b>d) Ingresos por operaciones con socios</b></p> <p><b>I. PÉRDIDAS DE EXPLOTACIÓN</b> <b>(A1+A2+A3+A4+A5+A6+A7-B1-B2-B3-B4)</b></p>		

Nº CUENTAS	DEBE	Ejercicio N	Ejercicio N-1
6610, 6615, 6620, 6630, 6640, 6650 6611, 6616, 6621, 6631, 6641, 6651 6613, 6618, 6622, 6623, 6632, 6633, 6643, 6653, 669 666, 667 6963, 6965, 6966, 697, 698, 699, (7963), (7965), (7966), (797), (798), (799) 668	8. Gastos financieros y gastos asimilados a) Por deudas con empresas del grupo  b) Por deudas con empresas asociadas  c) Por deudas con terceros y gastos asimilados  d) Pérdidas de inversiones financieras 9. Variación de las provisiones de inversiones financieras  10. Diferencias negativas de cambio <b>II. RESULTADOS FINANCIEROS POSITIVOS (B5+B6+B7+B8-A8-A9-A10) .....</b> <b>III. BENEFICIOS DE LAS ACTIVIDADES ORDINARIAS (AI+AII-BI-BII) .....</b>		
691, 692, 6960, 6961, (791), (792) (7960), (7961) 670, 671, 672, 673 674  678 679	11. Variación de las provisiones de inmovilizado inmaterial, material y cartera de control  12. Pérdidas procedentes del inmovilizado inmaterial, material y cartera de control <b>13. Pérdidas por operaciones con obligaciones propias</b> 14. Gastos extraordinarios 15. Gastos y pérdidas de otros ejercicios  <b>IV. RESULTADOS EXTRAORDINARIOS POSITIVOS (-B-9-+B-1-0-+B-11--+B-1-2+B13-A11-A12-A13-A14-A15) .....</b> <b>V. BENEFICIOS ANTES DE IMPUESTOS (AIII+AIV-BIII-BIV) .....</b>		
630**, 633, (638) ....	16. Impuesto sobre Sociedades 17. Otros impuestos <b>VI. RESULTADO DEL EJERCICIO (BENEFICIO) (AV-A16-A-17).....</b>		
656	<b>18. Intereses de las aportaciones al capital social y de otros fondos</b>		
657	<b>19. Dotación al fondo de educación, formación y promoción</b> <b>VII. EXCEDENTE POSITIVO DE LA COOPERATIVA (AVI-A18-A19+B14) .....</b>		

\*\* Esta cuenta puede tener saldo acreedor y, por tanto, la partida A16 puede tener signo negativo

**LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS. COMPONENTES CONCEPTUALES OPERATIVOS Y NORMAS ESPECÍFICAS PARA SU FORMULACIÓN, EN EL ÁMBITO DEL “PROYECTO DE NORMAS SOBRE LOS ASPECTOS CONTABLES DE LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS” (pp. 111-137)**

133

Nº CUENTAS	HABER	Ejercicio N	Ejercicio N-1
7600	5. Ingresos de participaciones en capital		
7601	a) En empresas del grupo		
7603	b) En empresas asociadas		
	c) En empresas fuera del grupo		
7610, 7620	6. Ingresos de otros valores negociables y de créditos del activo inmovilizado		
7611, 7621	a) De empresas del grupo		
7613, 7623	b) De empresas asociadas		
	c) De empresas fuera del grupo		
7630, 7650	7. Otros intereses e ingresos asimilados		
7631, 7651	a) De empresas del grupo		
<b>7656</b>	b) De empresas asociadas		
7633, 7653, 769	<b>c) De socios</b>		
766	d) Otros intereses		
768	e) Beneficios en inversiones financieras		
	8. Diferencias positivas de cambio		
	<b>II. RESULTADOS FINANCIEROS NEGATIVOS (A8+A9+A10-B5-B6-B7-B8) ....</b>		
	<b>III. PÉRDIDAS DE LAS ACTIVIDADES ORDINARIAS (BI+BII-AI-AII) .....</b>		
770, 771, 772,	9. Beneficios en enajenación de inmovilizado inmaterial, material y cartera de control		
773	<b>10. Beneficios por operaciones con obligaciones propias</b>		
774	11. Subvenciones de capital transferidas al resultado del ejercicio		
775	12. Ingresos extraordinarios		
778	13. Ingresos y beneficios de otros ejercicios		
779			
	<b>IV. RESULTADOS EXTRAORDINARIOS NEGATIVOS (A11+A12+A13+A14+ A15-B9-B10-B11-B12-B13) .....</b>		
	<b>V. PÉRDIDAS ANTES DE IMPUESTOS (BIII+BIV-AIII-AIV) .....</b>		
	<b>VI. RESULTADO DEL EJERCICIO (PÉRDIDAS) (BV+A16+A-17) .....</b>		
757	<b>14. Ingresos imputables al fondo de educación, formación y promoción</b>		
	<b>VII. EXCEDENTE NEGATIVO DE LA COOPERATIVA (BV+A18+A19-B14).....</b>		



## CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS ABREVIADA EJERCICIO.....

Nº CUENTAS	DEBE	Ejercicio N	Ejercicio N-1
	<b>A) GASTOS</b>		
60,(606), 6086,6096,61*, (617*),71*	1. Consumos de explotación		
640,641 642,643,649	2. Gastos de personal a) Sueldos, salarios y asimilados b) Cargas sociales		
606,(6086),(6096) 617*,647	<b>3. Adquisiciones a los socios</b>		
68	4. Dotaciones para amortizaciones de inmovili- zado		
650,693,694,695 (793),(794),(795)	5. Variación de las provisiones de tráfico y pér- didas de créditos incobrables		
62,631,634,(636) (639),651,659,690	6. Otros gastos de explotación		
	<b>I. BENEFICIOS DE EXPLOTACIÓN (B1-A1-A2-A3-A4-A5-A6).....</b>		
6610,6615,6620, 6630,6640,6650, 6611,6616,6621, 6631,6641,6651, 6613,6618,6622, 6623,6632,6633, 6643,6653,669, 666,667	7. Gastos financieros y gastos asimilados a) Por deudas con empresas del grupo b) Por deudas con empresas asociadas c) Por otras deudas d) Pérdidas de inversiones financieras		
6963,6965,6966 697,698,699 (7963),(7965) (7966),(797) (798),(799)	8. Variación de las provisiones de inversiones financieras		
668	9. Diferencias negativas de cambio		
	<b>II. RESULTADOS FINANCIEROS POSITIVOS (B2+B3-A7-A8-A9) .....</b>		

\* Con signo positivo o negativo según su saldo

Nº CUENTAS	HABER	Ejercicio N	Ejercicio N-1
	<b>B) INGRESOS</b>		
	1. Ingresos de explotación		
70	a) Importe neto de la cifra de negocios		
73,74,75,(756),	b) Otros ingresos de explotación		
(757),790			
756	c) Ingresos por operaciones con socios		
	<b>I. PÉRDIDAS DE EXPLOTACIÓN (A1+A2+A3+A4+A5+A6-B1) .....</b>		
	2. Ingresos financieros		
7600,7610,	a) En empresas del grupo		
7620,7630,			
7650	b) En empresas asociadas		
7601,7611,			
7621,7631,	c) De socios		
7651	d) Otros		
<b>7656</b>			
7603,7613,	e) Beneficios en inversiones financieras		
7623,7633,			
7653,769			
766			
768	3. Diferencias positivas de cambio		
	<b>II. RESULTADOS FINANCIEROS NEGATIVOS (A7+A8+A9-B2-B3) .....</b>		

Nº CUENTAS	DEBE	Ejercicio N	Ejercicio N-1
	<b>III. BENEFICIOS DE LAS ACTIVIDADES ORDINARIAS (A1+AII-BI-BII) .....</b>		
691,692,6960 6961,(791),(792) (7960),(7961)	10. Variación de las provisiones de inmovilizado inmaterial, material y cartera de control		
670,671,672,673	11. Pérdidas procedentes del inmovilizado inmaterial, material y cartera de control		
674	<b>12. Pérdidas por operaciones con obligaciones propias</b>		
678	13. Gastos extraordinarios		
679	14. Gastos y pérdidas de otros ejercicios		
	<b>IV. RESULTADOS EXTRAORDINARIOS POSITIVOS (B4+B5+B6+B7+B8+A10-A11-A12-A13-A14)</b>		
	<b>V. BENEFICIOS ANTES DE IMPUESTOS (AIII+AIV-BIII-BIV) .....</b>		
630**,633,(638) ---	15. Impuesto sobre Sociedades		
	16. Otros impuestos		
	<b>VI. RESULTADO DEL EJERCICIO (BENEFICIO) (AV-A15-A-16).....</b>		
656	17. Intereses de las aportaciones al capital social y otros fondos		
657	18. Dotación al fondo de educación, formación y promoción		
	<b>VII. EXCEDENTE POSITIVO DE LA COOPERATIVA (AVI-A17-A18+B9).....</b>		

\*\* Esta cuenta puede tener saldo acreedor y, por tanto, la partida A15 puede tener signo negativo

Nº CUENTAS	HABER	Ejercicio N	Ejercicio N-1
	<b>III. PÉRDIDAS DE LAS ACTIVIDADES ORDINARIAS (BI+BII-AI-AII) .....</b>		
770,771,772, 773	4. Beneficios en enajenación de inmovilizado inmaterial, material y cartera de control		
774	<b>5. Beneficios por operaciones con obligaciones propias</b>		
775	6. Subvenciones de capital transferidas al resultado del ejercicio		
778	7. Ingresos extraordinarios		
779	8. Ingresos y beneficios de otros ejercicios		
	<b>IV. RESULTADOS EXTRAORDINARIOS NEGATIVOS (A10+A11+A12+A13+A14-B4-B5-B6-B7-B8) .....</b>		
	<b>V. PÉRDIDAS ANTES DE IMPUESTOS (BIII+BIV-AIII-AIV) .....</b>		
	<b>VI. RESULTADO DEL EJERCICIO (PÉRDIDAS) (BV+A15+A16) .....</b>		
757	9. Ingresos imputables al fondo de educación, formación y promoción		
	<b>VII. EXCEDENTE NEGATIVO DE LA COOPERATIVA (BVI+A17+A18-B9).....</b>		