

**Colegio Contadores Públicos de Costa Rica
Comité Consultivo Permanente
Acuerdo 12-2018, Sesión Ordinaria del
22 de noviembre de 2018**

Consulta sobre capital cooperativo

I. ANTECEDENTES DE LA CONSULTA:

“El 13 de octubre del 2014, la Junta Directiva del CCPCR, en su sesión ordinaria No.28-2014, tomó el acuerdo No. 723-2014 SO28, el cual indica lo siguiente (lo subrayado y con negrita no es parte del texto original):

“Derogar la Circular 12-2007 aprobada en Sesión Extraordinaria N° 006-2007, celebrada el 20 de abril de 2007, mediante acuerdo N° 283-2007 de conformidad con la recomendación de la Comisión de Normas, por cuanto el tratamiento de las aportaciones contenido en dicha circular está cubierto en la Norma Internacional de Contabilidad N° 32: “Instrumentos Financieros: Presentación”, en los párrafos 16^a) al 16f).”

La Junta Directiva del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, en sesión ordinaria No. 26-2014, celebrada el 29 de setiembre del 2014, mediante acuerdo No. 640-2014 SO26, dispuso la emisión de la Circular No. 01-2014. Dicha circular establece, entre otros asuntos, lo siguiente (lo subrayado y con negrita no es parte del texto original):

Por tanto:

“El Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica entendiendo que existen leyes que permiten a las asociaciones cooperativas el aplicar el superávit por revaluación (corrección monetaria) a los aportes de los asociados, no siendo esta una práctica permitida por las Normas Internacionales de Información Financiera, resuelve emitir la siguiente circular”.

La **CINIIF 2 “Aportaciones de Socios de Entidades Cooperativas e Instrumentos Similares”**, incluye una interpretación para resolver el siguiente problema relacionado con la clasificación de las aportaciones de los asociados en una entidad cooperativa:

“Muchos instrumentos financieros, incluidas las aportaciones de los socios en las asociaciones cooperativas, tienen características de patrimonio neto, como el derecho de voto y el de participación en el reparto de dividendos. Algunos instrumentos

financieros otorgan al tenedor el derecho a solicitar su rescate en efectivo o mediante la entrega de otro instrumento financiero, pudiendo incluir, o estar sujeto este rescate a determinadas limitaciones. ¿Cómo deben evaluarse esas condiciones de rescate al determinar si los instrumentos deben clasificarse como pasivo o como patrimonio neto?”.

Sobre esto la CINIIF 2 establece como acuerdo general lo establecido a continuación (lo subrayado y marcado en negrita no es del original):

Párrafo 6 CINIIF 2:

“Las aportaciones de los socios que serían clasificadas como patrimonio si los socios no tuvieran un derecho a solicitar el reembolso son patrimonio si se da alguna de las condiciones descritas en los párrafos 7 y 8 siguientes o las aportaciones de los socios reúnen todas las características y cumplen las condiciones de los párrafos 16A y 16B o de los párrafos 16C y 16D de la NIC 32. Los depósitos a la vista, incluyendo las cuentas corrientes, depósitos a plazo y contratos similares que surjan cuando los socios actúan como clientes son pasivos financieros de la entidad”.

Párrafo 7 CINIIF 2:

“Las aportaciones de los socios serán consideradas patrimonio si la entidad tiene el derecho incondicional a rechazar su rescate (rechazar su pago)”.

Párrafo 8 CINIIF 2:

“Las leyes locales, los reglamentos o los estatutos de la entidad pueden imponer diferentes tipos de prohibiciones para el rescate de las aportaciones de los socios, por ejemplo estableciendo prohibiciones incondicionales o basadas en criterios de liquidez. Si el rescate estuviera incondicionalmente prohibido por la ley local, por el reglamento o por los estatutos de la entidad, las aportaciones de los socios serán clasificadas como patrimonio. No obstante, las aportaciones de los socios no integrarán el patrimonio si las citadas cláusulas de la ley local, del reglamento o de los estatutos de la entidad prohíben el rescate únicamente cuando se cumplen (o se dejan de cumplir) ciertas condiciones tales como restricciones sobre la liquidez de la entidad”.

Concluye el consultante que:

Si bien la Ley de Asociaciones Cooperativas en el artículo No.66 establece que el patrimonio social de las cooperativas estará integrado por su capital social, entre otros, y en el artículo No.67 de la misma Ley se establece que el capital social estará compuesto por las aportaciones ordinarias en dinero efectivo, en bienes muebles e inmuebles, entre otros, que hagan los asociados, existen elementos que indican que la presentación adecuada de esas aportaciones, de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), es la de un instrumento de pasivo,

en vez de un instrumento de patrimonio. Los elementos que sustentan esa conclusión son:

- i. Las aportaciones realizadas por los asociados no representan una participación residual en los activos de una cooperativa, luego de pagar todos los pasivos:

El Artículo No.88 de la Ley de Asociaciones Cooperativas establece que en caso de disolución de una cooperativa, el activo que se disuelva se destinará a engrosar el Fondo de Educación Cooperativa del Instituto Nacional de Fomento Cooperativo (INFOCOOP), lo cual restringe o elimina el derecho de los asociados en estos casos y por lo tanto, no se cumpliría con la definición de un instrumento de patrimonio de conformidad con lo establecido por el párrafo 11 de la NIC 32: “un instrumento de patrimonio es cualquier contrato que ponga de manifiesto una participación residual en los activos de una entidad, después de deducir todos sus pasivos”.

- ii. No existe un derecho incondicional, por parte de la Cooperativa, a rechazar el rescate o devolución de las aportaciones

El Artículo No.62 de la Ley de Asociaciones Cooperativas, establece que los asociados que se retiren (lo cual puede suceder en cualquier momento), o que sean excluidos por cualquier causa, tendrán derecho a que se les devuelva íntegramente el monto de los aportes pagados, en la forma y condiciones que establezcan los estatutos. Eso significa que desde el momento que el asociado realiza el aporte a la cooperativa existe una obligación de parte de ésta de devolver dicho aporte en un futuro.

Con base en lo anterior, es nuestro criterio que la presentación de las aportaciones de los asociados a una entidad cooperativa como un instrumento de patrimonio, de conformidad con los Artículos No.66 y No.67 de la Ley de Asociaciones Cooperativas, representa una diferencia con las NIIF, la cual no está contemplada en la Circular No.01-2014 del 13 de octubre del 2014, la cual definió el tratamiento del superávit por revaluación como la única diferencia existente entre las NIIF y el marco contable aplicable a entidades cooperativas.

II. ASUNTOS CONSULTADOS:

1. ¿El CCPCR está de acuerdo con el análisis y las conclusiones indicadas anteriormente, con relación a la presentación que de conformidad con las NIIF debe darse a las aportaciones realizadas por los asociados de una Cooperativa?
2. Si la respuesta a la pregunta 1), anterior es afirmativa (es decir, el CCPCR SÍ está de acuerdo con el análisis y conclusiones): ¿la presentación de los aportes de los asociados en los estados financieros de la Cooperativa como un instrumento de patrimonio es otra diferencia entre el marco contable para las Asociaciones

Cooperativas y las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), adicional a la diferencia en el tratamiento contable que se le da al Superávit por Revaluación de acuerdo con la Circular No.01-2014 ?

3. *Si la respuesta a la pregunta 2), anterior es afirmativa (es decir, Sí es otra diferencia entre el marco contable para Asociaciones Cooperativas y las NIIF, adicional a la indicada en la Circular No.01-2014): ¿debe el CCPCR reactivar, con las modificaciones correspondientes, la Circular 12-2007 que derogó en octubre del 2014, o emitir otro documento similar, donde se refleje esa situación como una diferencia con NIIF y por lo tanto a incluir como parte de las “Normas Contables para Asociaciones Cooperativas”?*

III. CRITERIO:

Con respecto a lo consultado:

1. El Colegio de Contadores de Costa Rica de conformidad con la circular 06-2014 ratificó la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y sus respectivas interpretaciones, como principios de contabilidad generalmente aceptados en el país, al reconocerse que esas normas contables establecen los requisitos de reconocimiento, medición, presentación e información a revelar que se refieren a las transacciones y eventos económicos que son importante en los estados financieros con propósitos generales y sectores específicos. Por lo tanto, los preparadores de la información financiera de una entidad deberán sujetarse a ese marco indicado para poder señalar en sus estados financieros que cumple a cabalidad. La Interpretación CINIIF 2, “Aportaciones de Socios de Entidades Cooperativas e Instrumentos Similares”, en su párrafo 3 refiere a los instrumentos que están en el alcance de la NIC 32, entre los que se incluyen instrumentos financieros emitidos a favor de los socios de entidades cooperativas, a su vez se establece en los párrafos 6 y 7, de la misma interpretación, la definición y clasificación de los instrumentos para ser registrados como pasivo o patrimonio, sin hacer referencia al derecho o no sobre los activos netos en una eventual liquidación.
2. Lo expuesto en la segunda conclusión por el consultante reafirma lo establecido en la CINIIF 2 en sus artículos 6 y 7, en el sentido de que, si los socios no tienen derecho a solicitar el reembolso o si la entidad tiene el derecho incondicional a rechazar su rescate, las aportaciones deben ser clasificadas como patrimonio, si no cumplen con esto, deben ser consideradas como pasivo.

La presentación de los aportes de los asociados en los estados financieros de una Cooperativa como un instrumento en el pasivo o en el patrimonio, deberá estar sujeto de conformidad con lo indicado en las NIIF por parte de las políticas adoptadas por el Gobierno Corporativo de la entidad. .

3. Como se indicó si una entidad, se aparta de lo señalado en las NIIF, no podrá señalar que cumple con ese marco de referencia de uso general y justificará en que no cumple. El Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica promueve el uso de las NIIF completas, NIIF para las PYME según corresponda, porque utilizan terminología y conceptos que son apropiados para preparar los estados financieros de toda empresa o entidad que tienen como objetivo la generación de utilidades o con el ánimo de lucro, conforme se expone en las propias circulares. Considera el Comité Consultivo Permanente, que el tratamiento de las aportaciones efectuadas por los socios a las cooperativas deben ser tratadas contablemente conforme señala el alcance de la interpretación, analizando las condiciones legales y estatutarias particulares e individuales de cada cooperativa para determinar si cumple con los criterios para ser presentadas como un pasivo o como patrimonio.

IV. CONCLUSIÓN:

La consulta sobre el tratamiento contable que debe brindarse a las aportaciones de los socios de una entidad cooperativa, del 3 de octubre del 2017, se determina que el tratamiento contable de los aportes de los socios en una Asociación Cooperativa se debe hacer bajo Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), adoptadas por el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica desde 14 de noviembre de 2005.

