



Universidad
Zaragoza

Trabajo Fin de Grado

Peculiaridades de la Auditoría en una Sociedad
Cooperativa.

Peculiarities of the audit of a cooperative society

Autora

Carlota Lombardo González

Director/es

D^a. María de los Ángeles Duque Martínez

Facultad de Economía y Empresa

2017

Peculiaridades de la Auditoría en una Sociedad Cooperativa.

Peculiarities of the audit of a cooperative society

Autor / Writer

Carlota Lombardo González

Director / Director

María de los Ángeles Duque Martínez

Grado en Finanzas y Contabilidad

Departamento de Contabilidad

Facultad de Economía y Empresa

Universidad de Zaragoza

RESUMEN

El objetivo principal de este trabajo será ver los puntos específicos que diferencian las auditorías convencionales de las auditorías de las sociedades cooperativas, con el fin de intentar ampliar conocimientos y salir de las líneas tradicionales de estudio como son las sociedades limitadas y anónimas.

Veremos las áreas más importantes de la auditoría a efectos de diferenciación, estudiando estas áreas con papeles de trabajo de elaboración propia, fijándonos en los objetivos principales de cada una de ellas y siempre teniendo muy presente la imagen fiel de la sociedad. Apoyaremos la realización del trabajo en un caso real de una cooperativa de Aragón.

ABSTRACT

The purpose of this paperwork is to expose the differences between conventional and cooperative societies audit processes, moving away from the traditional lines of study, usually based on Public Limited Corporations. In order to delve into the main areas of differentiation and to analyze each of them in details, several own-developed working papers are presented, always faithful to the reality of the company. The paper is supported on an specific real case of a Cooperative Society in Aragon.

ÍNDICE

1. MOTIVACIÓN E INTRODUCCIÓN	Pág. 4.
2. ¿QUÉ ES UNA COOPERATIVA?.....	Pág. 5.
2.1. Régimen jurídico de una cooperativa.....	Pág. 9.
2.2. Régimen contable de una cooperativa.....	Pág. 11.
2.3. Régimen fiscal de una cooperativa.....	Pág. 12.
3. PECULIARIDADES DE LA AUDITORÍA DE UNA SOCIEDAD COOPERATIVA.....	Pág. 16.
3.1. El patrimonio neto.....	Pág. 18.
3.1.1 Capital social.....	Pág. 18.
3.1.2. Fondo de Reserva Obligatorio.....	Pág. 21.
3.2. Fondo de Educación y Promoción.....	Pág. 23.
3.3. Operaciones con socios.....	Pág. 26.
3.4. Resultado a efectos fiscales.....	Pág. 28.
3.5. Agencia Tributaria.....	Pág. 31.
3.5.1 El impuesto sobre sociedades.....	Pág. 32.
3.6. Las secciones.....	Pág. 33.
4. CONCLUSIONES.....	Pág. 36.
5. BIBLIOGRAFÍA.....	Pág. 37.
ANEXOS.....	Pág. 38

Índice de gráficos y tablas.

- Gráfica 2.1: Número de socios iniciales por tipo de cooperativa en España, años 2015 y 2016..... Pág. 8.
- Gráfica 2.2: Nº de cooperativas constituidas en España, años 2015 y 2016. Pág. 8.
- Cuadro 2.3.1: Características principales de los resultados de las coop.. Pág. 15.

1. MOTIVACIÓN E INTRODUCCIÓN

Durante los cuatro años de grado, estas sociedades se han estudiado de forma superficial y en España había en 2016 un total de 20.719 cooperativas. Por ello, sentí la curiosidad de aprender y saber desarrollar el trabajo que, desde un punto de vista jurídico, contable y fiscal, conlleva un tipo de sociedad desconocido para la mayoría. Otra razón por la que veo interesante el conocer un poco más este tipo de sociedad son los beneficios sociales que generan a través del abaratamiento de productos y servicios con la eliminación de intermediarios, al realizar su labor por y para sus socios.

Con el objetivo de poner en práctica lo aprendido en la asignatura de auditoría y las leyes sobre cooperativas que eran desconocidas para mí, he escogido una sociedad cooperativa real sobre la que realizaremos los diferentes papeles de trabajo de las distintas áreas estudiadas.

La limitación fundamental que me he encontrado, y que por otro lado me ha estimulado para continuar con este trabajo, ha sido la poca información que hay sobre estas sociedades en el ámbito de la auditoría. En cuanto al régimen jurídico y otras visiones legislativas no hay limitación alguna, pero ha sido complicado encontrar información práctica y algo más concreta de contabilidad y auditoría en cooperativas.

En las siguientes páginas vamos explicar las peculiaridades con las que se va a enfrentar el auditor a la hora de auditar una sociedad cooperativa, respecto de una sociedad de capital.

Empezaremos explicando qué es una sociedad cooperativa y cuáles son sus características más especiales que la diferencian de una sociedad capitalista. Si bien es cierto, en términos generales, una sociedad cooperativa está bajo las mismas leyes de auditoría, contabilidad, régimen tributario... por lo que nosotros solo nos centraremos en esas leyes que buscan el adaptarse a este tipo de sociedad. Tras esto, trabajaremos la auditoría viendo cada una de las áreas donde más diferencias nos encontraremos, tales como el patrimonio neto, las operaciones con socios, las secciones, etc.

2. ¿QUÉ ES UNA COOPERATIVA?

Podemos encontrar muchas definiciones de lo que se puede entender por cooperativa. Personalmente, la que más me ha gustado es la descripción de la página oficial de la Alianza de Cooperativas Internacional, la cual explicaremos más adelante.

Ésta entiende por cooperativa *una asociación autónoma de personas unidas voluntariamente para satisfacer sus necesidades y aspiraciones económicas, sociales y culturales en común, mediante una empresa de propiedad conjunta y democráticamente controlada*. Son empresas de propiedad y gestión por y para sus miembros; me atrevería a decir que esta es la característica más importante de este tipo de sociedad, ya que los miembros son los clientes, empleados o residentes, tienen una participación en el reparto de beneficios y todos son iguales en cuanto a votos, mostrándose así neutral en lo político y en lo profesional. El objetivo de una cooperativa no es lucrarse sino buscar la satisfacción de las necesidades del socio, sustituyendo al intermediario por una persona jurídica en beneficio de éste. Por ello, el mejor provecho para el socio normalmente repercutirá en un menor beneficio para la cooperativa. Esta definición hizo que el artículo 124 del Código de Comercio dejase fuera a las cooperativas, entre otras, como sociedad mercantil hasta el momento que “*se dediquen a actos de comercio extraños a la mutualidad.*”

Las sociedades cooperativas aparecen en Europa, principalmente, en la segunda mitad del siglo XIX, cuando ciertos colectivos se unen con el fin de hacer frente a necesidades comunes entre ellos.

En el año 1895 se crea una organización independiente y no gubernamental, a la que llamarán Alianza Cooperativa Internacional, con el fin de representar y servir a todas las cooperativas del mundo, ofreciendo una voz global y un foro de conocimiento y experiencia. Actualmente representa a 285 federaciones y organizaciones en 95 países distintos, último dato disponible de 2015, donde sus miembros son federaciones nacionales de nivel de cooperación, organizaciones cooperativas individuales y oficinas gubernamentales que se ocupan de las cooperativas.

En el año 1995, la Alianza dio una definición concisa de lo que se entendería a partir de ese momento por cooperativa, definición indicada anteriormente, y fijó unos valores y siete principios. Las cooperativas están basadas en los valores de autoayuda, auto-

responsabilidad, democracia, igualdad, equidad y solidaridad. Las pautas que siguen para poner en práctica sus valores serían sus principios cooperativos los cuales son:

1. Adhesión voluntaria y abierta: Las cooperativas están abiertas a todas las personas que quieran utilizar sus servicios y que estén dispuestas a aceptar las responsabilidades que conlleva ser socio de una cooperativa, sin discriminación alguna.
2. Control de miembros democrática: Las cooperativas están controladas por sus socios de manera democrática. Existirán unos hombres y mujeres elegidos para representarlas y ser los responsables ante los socios.
3. Participación económica de los socios: Todos los socios contribuyen de manera equitativa en la sociedad y controlan el capital de manera democrática. Una parte de ese capital será propiedad común de la cooperativa. Dichos socios suelen recibir compensaciones según su aportación al capital en algunos casos. Los excedentes serán asignados para todos o algunos de estos fines: desarrollar la cooperativa mediante la constitución de reservas de las cuales una parte de ellas tienen que ser indivisible, beneficiar a los miembros en proporción al peso de su actividad con la cooperativa, y apoyar otras actividades aprobadas por la asociación.
4. Autonomía e independencia: Si las cooperativas llegan a acuerdos con otras organizaciones, o si consiguen capital de fuentes externas, lo hacen de manera que puedan asegurarse el control democrático por parte de sus socios y mantengan su autonomía cooperativa.
5. Educación, capacitación e información: Las cooperativas brindan educación y formación a sus miembros para que puedan contribuir de forma eficaz al desarrollo de sus cooperativas. También informan al público en general sobre la naturaleza y los beneficios de la cooperación.
6. Cooperación entre cooperativas: Las cooperativas trabajan conjuntamente con otras cooperativas con el fin de servir mejor a sus socios, de manera más eficiente y así fortalecer el movimiento cooperativo.
7. Interés por la comunidad: Las cooperativas trabajan para el desarrollo sostenible de sus comunidades mediante políticas aprobadas por sus socios.

La nueva Ley de Cooperativas de España quiso hacerse eco de estos principios, especialmente los que encarnan la solidaridad, la democracia, igualdad y vocación social, consagrándolos como elementos indispensables para construir una empresa viable con la que los socios se identifiquen al apreciar en ella la realización de un proyecto que garantiza su empleo y vida profesional.

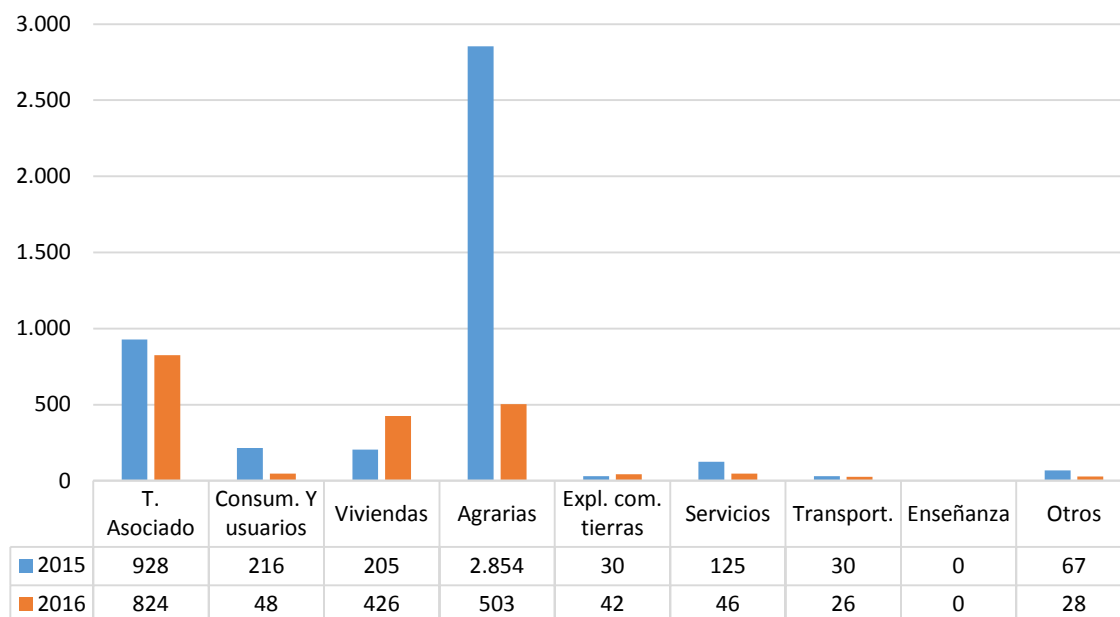
Existen dos tipos de cooperativas, las cooperativas de primer grado, formadas por personas físicas, y las de segundo grado, formadas por más de una cooperativa. Esta clasificación será:

- Cooperativas de trabajo asociado.
- Cooperativas de consumidores y usuarios.
- Cooperativas de viviendas.
- Cooperativas agroalimentarias.
- Cooperativas de explotación comunitaria de la tierra.
- Cooperativas de servicios.
- Cooperativas del mar.
- Cooperativas transportistas.
- Cooperativas de seguros.
- Cooperativas sanitarias.
- Cooperativas de enseñanza.
- Cooperativas de crédito.

Esta clasificación es la que reconoce la Ley de Cooperativas en su artículo 6 aunque el legislador la deja abierta afirmando que una cooperativa podría dedicarse a cualquier tipo de actividad económica lícita.

En España, tal y como podemos ver en el gráfico siguiente, el tipo de cooperativa que más socios abarca inicialmente en las nuevas cooperativas constituidas entre enero y marzo de 2015 y 2016, según el Instituto Nacional de Estadística, fueron las cooperativas agrarias, sobre todo en 2015 donde se disparó hasta llegar casi a los 2.900 socios.

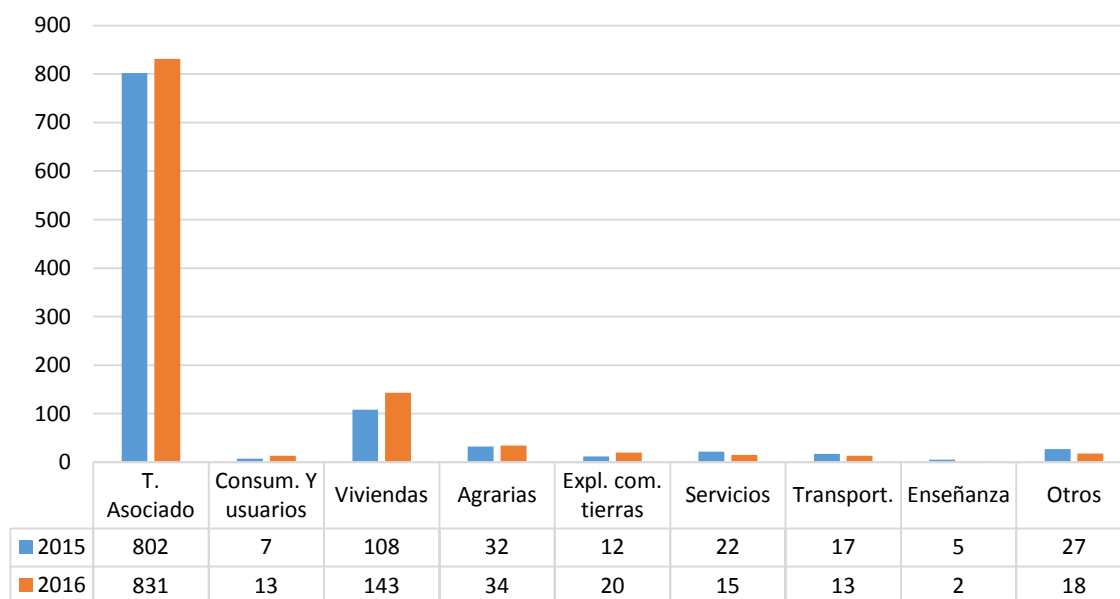
Gráfica 2.1: Número de socios iniciales por tipo de cooperativa en España, años 2015 y 2016.



Fuente: Instituto Nacional de Estadística.

A pesar de ello, si hablamos de número de cooperativas constituidas, sin tener en cuenta el número de socios que éstas abarcan, las cooperativas de trabajo asociado fueron las más constituidas durante los años 2016 y 2015, tal y como podemos ver en el gráfico que se adjunta a continuación, el cual refleja las cooperativas creadas entre enero y septiembre de 2016 y 2015.

Gráfica 2.2: Número de cooperativas constituidas en España, años 2015 y 2016.



Fuente: Instituto Nacional de Estadística

2.1. RÉGIMEN JURÍDICO DE UNA COOPERATIVA

Con carácter general, el régimen jurídico de una cooperativa lo constituye la Ley 27/1999 de 16 de julio de Cooperativas y la normativa autonómica en el caso de que la hubiese¹, las cuales ofrecen un sistema completo de regulación ajustado a los principios cooperativos que marca la Alianza Cooperativa Internacional, anteriormente comentados. Las normativas autonómicas, que nunca podrán ir en contra de la normativa nacional, tienen carácter supletorio, por lo que habrá que acudir siempre a la ley nacional en los casos de que algo no estuviese regulado específicamente por la ley de la comunidad autonómica. Estas sociedades deberán inscribirse en el Registro de Cooperativas Nacional o Autonómico; dependiendo del Registro en el que se inscriban, estarán bajo la Ley nacional o autonómica.

La finalidad principal de una cooperativa es satisfacer la necesidad de un socio, por lo que su participación es obligatoria para que la definición de cooperativa no carezca de sentido. A raíz de esto, podemos determinar la diferencia fundamental con una sociedad de capital, la cual sería que, mientras el socio capitalista recibiría un dividendo proporcional a su aportación al capital social de la empresa, el socio cooperativista percibiría un retorno cooperativo en proporción a su peso en la actividad desarrollada por la cooperativa.

Si bien es cierto que una cooperativa está destinada a trabajar por y para el socio, también van a poder realizar operaciones con terceros siempre que así se permita en los Estatutos y dentro de los límites que marca la ley para cada clase de cooperativa.

Las cooperativas estarán formadas como mínimo por tres socios; en el caso de que fuese una cooperativa de segundo grado, el mínimo será de dos cooperativas. Estos socios tendrán igual poder en cuanto a votos dentro de la cooperativa, siendo un voto por socio, a no ser que en los Estatutos se fije el derecho a voto plural ponderado, es decir, el peso de los votos va en función al volumen de actividad, no pudiendo tener nunca un socio más de un tercio de los votos. Los socios podrán ser tanto personas jurídicas como físicas, los cuales deben solicitar su admisión por escrito al Consejo Rector. Este socio tendrá la responsabilidad de las deudas sociales hasta el límite de su aportación al capital social. Podrán darse de baja voluntariamente en cualquier momento con un

¹Anexo I: Comunidades Autónomas en España con Ley Autonómica de Cooperativas.

tiempo de preaviso fijado por los Estatutos y nunca mayor a un año, solicitándolo por escrito al Consejo Rector.

El Consejo calificará tanto la baja del socio como los efectos que tendrá, siempre bajo la ley y lo dictado en los Estatutos:

- Obligatoria: Será baja obligatoria los socios que pierdan los requisitos exigidos para serlo.
- Voluntaria:
 - Justificada: el socio no tiene que indemnizar a la cooperativa ni se le puede aplicar deducciones en el capital social.
 - Sin justificar: el socio tendrá que indemnizar a la cooperativa por los daños que le haya podido provocar esa baja sin justificación. Se le podrá deducir parte de su capital social cuando no cumpla el tiempo mínimo de permanencia que se hubiese fijado, por lo que no se le devolverá toda su aportación obligatoria.

Sin perjuicio de lo anteriormente dicho, los Estatutos podrán exigir el compromiso del socio de no darse de baja voluntariamente sin causa justificada, hasta el final del ejercicio económico. Si bien es cierto, la aportación no genera un derecho sobre la cooperativa por lo que si un socio se separa de la entidad, el patrimonio permanecerá irrepartible. Por esto, el socio sólo podrá exigir el reembolso de sus aportaciones, siempre y cuando hubiere bienes suficientes.

Las cooperativas diferencian sus resultados en dos clases, los resultados cooperativos y los extra-cooperativos. Esta diferenciación de resultados es muy importante ya que de ella se derivarán muchas decisiones de la compañía, y por lo tanto muchos detalles que el auditor deberá comprobar.

Es muy común y específico que la actividad de una cooperativa se divida en secciones. Estas secciones podrán ser constituidas y reguladas dentro de los Estatutos y tendrán que estar dentro del objeto social de la empresa. Las regula el artículo 5 de la Ley de Cooperativas, donde ordena que estas secciones tendrán que tener *“autonomía de gestión, patrimonio separado y cuentas de explotación diferenciadas, sin perjuicio de la contabilidad general de la cooperativa”*. Al ser una estructura dentro de la cooperativa, ésta responde como persona jurídica de las deudas y/o actuaciones de cada una de las secciones de las que disponga. Dentro de esta división, la sección más reseñable es la de

crédito, sección que puede tener cualquier tipo de cooperativa menos las de crédito. La razón es que, siguiendo con la definición de cooperativa y que ésta trabaja por y para sus socios, se facilita la financiación tanto a la propia cooperativa como a sus socios, y así pueden tener un mejor desarrollo de su actividad. Sus operaciones estarán limitadas, no pudiendo superar en ningún caso su volumen el 50% de los recursos propios de la cooperativa, ya que sino terminaría siendo una cooperativa de crédito y no una sección.

Los órganos de una cooperativa están regulados en el título cuarto capítulo 7 de la Ley de Cooperativas, donde se fija que serán órganos La Asamblea General, El Consejo Rector y La Intervención.

Algo muy específico de las cooperativas es el Fondo de Educación y Promoción (a partir de ahora denominado F.E.P.), regulado en el artículo 56 de la Ley de Cooperativas, fundamental para el cumplimiento de los principios cooperativos. Este fondo es inembargable e irrepartible entre los socios, nutrido del 5% de los excedentes cooperativos previos a la contabilización del impuesto sobre sociedades, y de las multas interpuestas a los socios por parte de la cooperativa, y se destinará a actividades como la formación y educación de sus socios y trabajadores.

2.2. RÉGIMEN CONTABLE DE UNA COOPERATIVA

Al igual que cualquier empresa, las cooperativas también tienen que llevar una contabilidad ordenada y adecuada a su actividad, siéndoles de aplicación el Plan General de Contabilidad y el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, según su tamaño, salvo por lo estrictamente modificado, adaptado o complementado por la Orden EHA/3360/2010 por la que se aprueban las normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas. Esta orden tiene como finalidad la adaptación de las normas de registro y valoración y elaboración de cuentas anuales a las peculiaridades de las sociedades cooperativas, las cuales nunca podrán ir en contra del Marco Conceptual de la Contabilidad y deberán estar en sintonía con las Normas Internacionales de Información Financiera (N.I.I.F.). Dichas peculiaridades son las que diferencian a una sociedad capitalista de una cooperativa, puntos específicos que también van a diferenciar una auditoría convencional de una auditoría de cooperativa y donde el auditor deberá prestar especial atención. Los modelos de cuentas anuales se recogen en dicha Orden EHA/3360/2010.

Debemos destacar el concepto de patrimonio neto como uno de los puntos donde el legislador marca mayores diferencias con las sociedades de capital y en consecuencia con su contabilización recogida en el Plan General de Contabilidad. En este caso, el patrimonio neto va a incluir:

- Las aportaciones realizadas por sus socios que no tengan la consideración de pasivos, es decir, aportaciones cuyo reembolso en caso de baja del socio no sea exigible, o lo que es lo mismo, que su devolución pueda ser rehusada incondicionalmente por el Consejo Rector o la Asamblea General, en la cantidad o porcentaje fijado por ley y por los Estatutos de la cooperativa.
- Los resultados acumulados: no son otra cosa que las reservas procedentes de los beneficios, las cuales también están sometidas a distintas obligaciones que las sociedades capitalistas, y que más adelante especificaremos. Estas reservas, en las cooperativas, se denominan Fondo de Reserva Obligatorio y Fondo de Reserva Voluntario (a partir de ahora llamado F.R.O. y F.R.V, respectivamente).

Por el contrario, se considerará pasivo financiero el componente de esas aportaciones que tengan carácter exigible, es decir, esa cantidad sobre la cual el socio tiene derecho de reembolso en el caso de baja, y las cuales tengan asociada una remuneración o retorno obligatorio.

Otra parte muy importante en el régimen contable de las cooperativas es el tratamiento de las operaciones con socios, tratadas en Las Normas octava, novena y décima, en las cuales el auditor deberá hacer hincapié y trataremos en el apartado 3.3.

2.3. RÉGIMEN FISCAL DE UNA COOPERATIVA

El régimen fiscal de una cooperativa está regulado por la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre el Régimen Fiscal de las Cooperativas.

Las cooperativas han sido siempre objeto de especial atención por el legislador, quien, consciente de sus características especiales como entes asociativos y de su función social, les ha reconocido determinados beneficios fiscales, beneficios que comentaremos posteriormente, buscando con ello el fomento de este tipo de sociedad.

Este régimen fiscal se basa en los siguientes principios:

- Fomento de las sociedades cooperativas en atención a su función social, actividades y características.
- Coordinación con otras ramas del ordenamiento jurídico y con el régimen tributario de las personas jurídicas.
- Reconocimiento de los principios esenciales de la Institución Cooperativa.
- Globalidad del régimen especial que concreta tanto las normas de beneficio como las de ajuste de las reglas generales de tributación a las peculiaridades propias del funcionamiento de las cooperativas.
- Carácter supletorio del régimen tributario general propio de las personas jurídicas, es decir, los aspectos no regulados en esta normativa especial, serán regulados por el régimen tributario general, tal y como fija el artículo 1.3 de esta Ley.

COOPERATIVAS PROTEGIDAS Y ESPECIALMENTE PROTEGIDAS.

A efectos de la Ley que regula el régimen fiscal, las cooperativas tienen distintos tipos de beneficios fiscales dependiendo de si se consideran especialmente protegidas o protegidas.

- Cooperativas especialmente protegidas: serán aquellas cooperativas protegidas de primer grado de las siguientes clases:
 - Cooperativas de Trabajo Asociado.
 - Cooperativas Agrarias.
 - Cooperativa de Explotación Comunitaria de la Tierra.
 - Cooperativas del Mar.
 - Cooperativas de Consumidores y Usuarios.
- Cooperativas protegidas: serán el resto de entidades que se ajusten a la definición de cooperativa, y que no entren en la definición de cooperativa especialmente protegida.

En el caso de las cooperativas de segundo grado, tendrán la misma clasificación que las cooperativas de primer grado con la peculiaridad de que, para ser considerada cooperativa especialmente protegida, deben serlo todas las que la compongan.

El artículo 13 de esta Ley regula las circunstancias en las que, de incurrir, una cooperativa perdería la condición de especialmente protegida y pasará a clasificarse como cooperativa no protegida, momento en el cual le será de aplicación el régimen tributario general y no podrá disfrutar de todas las ventajas fiscales de una cooperativa.

Tales circunstancias serían:

- *“No efectuar las dotaciones al F.R.O. y al F.E.P. y como exigen las disposiciones cooperativas.*
- *Repartir entre los socios los Fondo de Reserva que tengan carácter de irrepartibles durante toda la vida de la sociedad, y el activo sobrante en el momento de la liquidación.*
- *Aplicar cantidades del F.E.P. a finalidades distintas de las previstas en la Ley.*
- *Cuando las aportaciones al capital social de los socios o asociados excedan de los límites legales autorizados.”*
- Otras razones que adjuntamos en el Anexo II: Causas de pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida.

A efectos fiscales, se entenderá que existen dos tipos de resultados, los resultados cooperativos y los extra-cooperativos cuyas características principales podríamos resumir en este cuadro:

Cuadro 2.3.1: Características principales de los resultados de las cooperativas.

	RESULTADOS COOPERATIVOS	RESULTADOS EXTRA-COOPERATIVOS
INGRESOS Art. 17 y 21	- Ingresos por la actividad propia de la cooperativa, realizada con los socios.	- Ingresos por la actividad propia de la cooperativa, realizada con los no socios.
	- Cuotas periódicas de los socios	
	- Subvenciones de explotación	
	- Imputaciones de subvenciones de capital	
	- Intereses y retornos que provengan de la participación de la cooperativa en otras cooperativas, en la que funciona como socio.	- Derivados de inversiones en sociedades no cooperativas
- Ingresos financieros que provengan de tesorería a razón de la gestión ordinaria de la actividad de la cooperativa.	- Ingresos obtenidos en actividades o fuentes no propias de la cooperativa.	
GASTOS Art. 18, 19, 20	- Importe de entrega de bienes, servicios, prestaciones de trabajo, rentas de los bienes... en los casos en los que sea por parte del socio a la cooperativa.	- Gastos originados a causa de la obtención de los ingresos extra-cooperativos.
	- Cantidad destinada de manera obligatoria al F.E.P., no pudiendo ser mayor al 30% de los excedentes netos del mismo.	- Parte correspondiente de los gastos generales, según la regla de imputación fijada.
	- Intereses devengados por los socios y asociados por sus aportaciones al capital	
	MINORACIÓN EN EL 50% DOTACIÓN OBLIGATORIA AL F.R.O.	
	<u>BASE IMPONIBLE COOPERATIVA</u>	<u>BASE IMPONIBLE EXTRACOOPERATIVA</u>

Fuente: Elaboración propia, a partir del libro: "Cooperativas: Régimen jurídico y fiscal."

El beneficio más característico que obtienen las cooperativas protegidas, aparte de bonificaciones en impuestos como el de Actividades Económicas, es que en el Impuesto sobre Sociedades, se les aplica el tipo de gravamen general (25% en los ejercicios comenzados a partir del 1 de enero de 2016) solo a los resultados extra-cooperativos.

Para los resultados cooperativos, el tipo de gravamen aplicable será del 20%. Gozarán también de libertad de amortización de los elementos del activo fijo amortizable, cuando se hayan adquirido en el plazo de 3 años a partir de la fecha de inscripción de la sociedad en el Registro. Si es cierto que, esta cantidad fiscalmente deducible, no podrá exceder del importe de resultados cooperativos, disminuido en las aplicaciones obligatorias al F.R.O. y las participaciones del personal asalariado; es decir, la aplicación de libertades de amortización no puede originar nunca pérdidas.

En el caso de que sea una cooperativa especialmente protegida, además de estos beneficios comentados y otras bonificaciones en el impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, disfrutarán de una bonificación del 50% sobre la cuota íntegra regulada en el artículo 23 de esta Ley sobre el Régimen Fiscal, quedando como cuota solo la mitad de ésta y por lo tanto, pagando menos impuestos.

Existirán también las cooperativas no protegidas que serán aquellas que, o no se ajustan a la normativa cooperativa, o han incurrido en alguna causa de pérdida de la condición de protegida. Estas Cooperativas están obligadas a aplicar el régimen general tributario, perdiendo por lo tanto los beneficios fiscales que la condición de cooperativa les ofrece.

3. PECULIARIDADES DE LA AUDITORÍA DE UNA SOCIEDAD COOPERATIVA.

Lo primero que tendremos que determinar, antes de ver las peculiaridades que nos vamos a encontrar al de auditar una cooperativa frente a cualquier otra sociedad de capital, será: ¿Tiene obligación de auditar?

A las sociedades cooperativas, al no ser sociedades de capital, no les es de aplicación el artículo 263 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital (a partir de ahora T.R.L.S.C.) donde se regula la obligación de auditar a sociedades tales como las anónimas o limitadas. En este caso, la Ley de Cooperativas en su artículo 62 relativo a la auditoría de cuentas remite a la disposición adicional primera de la Ley de Auditoría 22/2015, la cual remite al mismo tiempo al artículo 257 del T.R.L.S.C. En los casos en lo que la legislación específica no fija unos límites para la auditoría obligatoria, se les aplicará los establecidos en el artículo 257 del T.R.L.S.C., donde se regulan las

circunstancias para poder formular el Balance abreviado y Estado de Cambios en el Patrimonio Neto, siendo estas:

- a) *“Que el total de las partidas del activo no supere los cuatro millones de euros.*
- b) *Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los ocho millones de euros.*
- c) *Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a cincuenta.*

Las sociedades perderán esta facultad si dejan de reunir, durante dos ejercicios consecutivos, dos de las circunstancias a que se refiere el párrafo anterior.”

Por lo que, sí concurren al menos en dos de estas circunstancias, durante dos ejercicios consecutivos, no tendrán la obligación de auditoría, y por el contrario, si las superara estaría en la obligación de auditar sus cuentas anuales.

Otra de las razones en las que puede concurrir una cooperativa y por ello estar obligada a auditar son:

- Que así esté fijado en sus Estatutos.
- Que se acuerde auditoría en la Asamblea General.
- Que sea solicitada por, al menos, el 5% de los socios siempre que no hayan transcurrido tres meses a contar desde la fecha de cierre del ejercicio.
- Que la cooperativa disponga de secciones. Éstas se regulan en el artículo 5 de la Ley de Cooperativas Nacional tal y como hemos comentado en el punto 2.1.

Tras la determinación de la obligación de auditar, analizaremos esas características peculiares que tienen las cooperativas, en comparación con las sociedades de capital. Hablaremos primero de las características particulares y posteriormente veremos cuáles son los objetivos de la auditoría en cada área.

Terminaremos cada punto viendo un caso concreto de una cooperativa real, que por prudencia cambiaremos de nombre, denominándola Pork, Sociedad Cooperativa. Si bien es cierto, al ser muy difícil encontrar una sola cooperativa que le afecten todos los apartados que vamos a tratar, en algunos casos concretos utilizaremos datos ficticios con el único propósito de mostrar cómo se trabajaría en esos casos. Realizaremos esta auditoría parcial con los papeles de trabajo que el auditor utilizaría para revisar cada área y de esa forma también dejar evidencia de su opinión. En el Anexo III adjuntamos

el balance de situación y la cuenta de pérdidas y ganancias reales de la Sociedad Cooperativa Pork, con los que se ha trabajado.

3.1. PATRIMONIO NETO

El Patrimonio Neto es una de las áreas que el auditor va a analizar con más profundidad debido a la gran variabilidad que puede llegar a tener a consecuencia de las altas y bajas de socios, siendo por lo tanto un riesgo importante.

El objetivo de la auditoría en esta área será por lo tanto, comprobar:

- Que existan realmente los componentes del patrimonio neto y estén debidamente registrados.
- Que estén correctamente valorados y presentados, ajustándose a la normativa contable.
- En el caso de que hubiese habido transacciones, que se hayan efectuado y registrado correctamente, que estén aprobadas por el órgano competente y que cumplan con la normativa.
- Que las reservas estén bajo lo establecido en los Estatutos y la normativa.
- Ver que los mecanismos para el manejo contable se mantengan durante los ejercicios.
- Que los controles internos sean correctos y minimicen riesgos.

En cada una de las partidas del patrimonio neto, el trabajo de auditoría será distinto y necesitará diferentes hojas de trabajo como vamos analizar posteriormente.

Estableceremos las partidas que tienen las características diferenciadoras respecto de una sociedad de capital, por lo que analizaremos el Capital Social y el F.R.O. donde veremos indirectamente las aplicaciones de los resultados.

3.1.1. Capital Social.

En el capital social vamos a encontrar las aportaciones obligatorias y voluntarias de los socios, las cuales podrán ser tanto dinerarias como no dinerarias, y pueden haberse efectuado tanto en el momento de la constitución como en otro posterior, a razón de aumentos de capital, de aportaciones voluntarias o por la entrada de nuevos socios a la cooperativa.

A la hora de auditar encontraremos cooperativas muy distintas unas de otras, ya que cada una establecerá en sus Estatutos qué parte de capital social se entenderá como fondos propios, y qué parte como pasivo financiero. Por lo tanto, el auditor deberá tener muy presentes los Estatutos a la hora de revisar la correcta clasificación de éste, ya que esta clasificación dependerá de las características de las aportaciones. Por lo tanto, en el capital social de una cooperativa encontraremos:

- Aportaciones con derecho a reembolso en caso de que un socio se dé de baja.
- Aportaciones cuyo reembolso en caso de baja del socio, pueda ser rehusado incondicionalmente por el Consejo Rector.

Por lo que, las aportaciones cuyo reembolso pueda ser rehusado incondicionalmente se entenderán como no exigibles, y por lo tanto formarán parte de los fondos propios y, por el contrario, las aportaciones con derecho a reembolso será exigible por parte del socio y como tal, se clasificará como pasivo financiero. También existirán aportaciones que tengan ambas características y se considerarán instrumentos financieros compuestos.

El auditor deberá comprobar también que el capital social es, mínimo, el fijado por los Estatutos, y que tal y como indica el artículo 45 de la Ley de Cooperativas, está totalmente desembolsado desde su constitución. Respecto a las aportaciones obligatorias para ser socio, nunca podrá estar desembolsado en menos del 25% y en las voluntarias siempre el 100%.

Una parte muy importante en el trabajo de auditoría es la comprobación de la correcta valoración de las partidas.

- Respecto al capital social que tenga la característica de no exigible, y por lo tanto de fondos propios, se tendrá que comprobar que está valorada por el importe de las aportaciones suscritas. Los gastos de emisión directamente atribuibles a las aportaciones de capital, minorarán las reservas de la sociedad.
- El capital social como pasivo financiero, tendrá que valorarse también por el importe de las aportaciones suscritas como tal, pero en este caso, la parte correspondiente a los gastos de emisión irán a cuenta de pérdidas y ganancias como gasto del ejercicio.
- Pueden existir también aportaciones compuestas, las cuales tendrán una parte que se entenderá como capital social, y otra como pasivo financiero.

Al auditar unas cuentas anuales, el auditor deberá fijarse también en su correcta clasificación dentro del balance de situación. Habrá que comprobar que la parte de capital social no exigible se encuentra dentro del epígrafe “Capital” dentro del Patrimonio Neto, y la parte exigible dentro del epígrafe “Deudas con características especiales” en el Pasivo Corriente o No Corriente, dependiendo de su vencimiento. También deberá reflejarse correctamente la información sobre las emisiones de capital, capital mínimo y altas y bajas de socios en la memoria aportada con las cuentas anuales.

Los socios, al haber realizado una aportación al capital social, tienen derecho a unas remuneraciones, tanto por la parte voluntaria como por la obligatoria. Esta remuneración estará establecida en los Estatutos de la sociedad cooperativa o en un acuerdo adoptado por el órgano competente y siempre estará condicionada a que existan resultados positivos en el ejercicio, previos al reparto. El auditor deberá tener en cuenta que:

- En ningún caso se pueden entregar remuneraciones por encima de 6 puntos del interés legal del dinero.
- Cuando sea por aportaciones clasificadas como fondos propios se entenderán como una distribución de resultados que minorará el patrimonio neto.
- Cuando sea por aportaciones contabilizadas como pasivo financiero serán un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias cuando sea una remuneración obligatoria, o menor patrimonio neto si es discrecional.

CASO PRÁCTICO.

La Sociedad Cooperativa Pork tiene un capital cooperativo de 18.366,00 € totalmente desembolsado, compuesto por las aportaciones obligatorias realizadas por 2.022 socios, a razón de 600,00 € cada socio ganadero, y de 6,00 € los socios colaboradores. En este caso, tal y como se indica en los Estatutos, la sociedad deberá reembolsar el capital cooperativo aportado si así lo exige el socio que se quisiera dar de baja, por lo que el auditor deberá comprobar, entre otras cosas, que dicho capital se encuentre clasificado en la cuenta 150, Capital reembolsable exigible, dentro del pasivo financiero. La sociedad remunera a sus socios obligatoriamente cada fin de ejercicio con un 5,33% + interés legal del dinero, al estar fijado por Estatutos.

El auditor también deberá comprobar que se ha informado correctamente en la memoria del capital social mínimo fijado por Estatutos y de los movimientos del capital social durante el ejercicio y sus razones.

En este caso, vamos a realizar el papel de trabajo de “Control Capital Social”, adjunto en ANEXO IV, el papel de trabajo “Control Socios” ANEXO V, y por último en el ANEXO VI el papel de trabajo “Remuneración socios”. Este último papel de trabajo tendrá datos ficticios ya que la Sociedad Cooperativa Pork no remuneró a sus socios en 2016. Todos los papeles de trabajo han sido cruzados con las cuentas anuales de la empresa, los Estatutos y los libros de control de socios que posee la sociedad.

Las conclusiones a las que se llegan con la realización de estos papeles de trabajo, son:

- *Que la Sociedad Cooperativa Pork tiene correctamente contabilizado todo su capital social y clasificado en la cuenta de pasivo.*
- *Que se lleva un buen control interno, y éste refleja la realidad de las entradas y salidas de socios y de sus desembolsos realizados.*
- *Que las remuneraciones, al ser obligatorias, están correctamente contabilizadas como gasto y no como reparto de excedentes.*
- *Que las remuneraciones no superan en ningún caso el límite de 6 puntos más el interés legal del dinero.*

3.1.2. Fondo de Reserva Obligatorio.

Anteriormente hemos comentado que en las cooperativas existen unas reservas que presentan ciertas diferencias respecto a las sociedades capitalistas y esto hace que también sea un punto distinto en el trabajo de auditoría.

Analizaremos el Fondo de Reserva Obligatorio, el cual sería el semejante a la reserva legal, siendo irrepartible entre los socios hasta en los casos de disolución y liquidación. Este fondo está destinado al desarrollo y la garantía de la cooperativa.

El F.R.O. se nutrirá de:

- Porcentajes de los excedentes cooperativos y de los extra-cooperativos fijados por los Estatutos o en la Asamblea General. Estos porcentajes serán al menos un 20% de los resultados cooperativos y un 50% de los extra-cooperativos.

- Deducciones sobre las aportaciones obligatorias al capital social, en caso de bajas de socios no justificadas.
- Cuotas de ingreso de los socios en el caso de que se prevea en los Estatutos.
- Resultados de operaciones por acuerdos inter-cooperativos.

El auditor deberá tener muy presente que, al contrario que en las sociedades de capital, la dotación a esta reserva se hace con el resultado antes del impuesto sobre sociedades.

Existe la posibilidad de que el F.R.O. se vea minorado por la imputación de pérdidas. Tal y como fija el artículo 59 de la Ley de Cooperativas, en el caso de que existan pérdidas y las reservas voluntarias fuesen suficientes, se podrían usar éstas al 100%; también se podrá usar el F.R.O. con el límite de la cantidad resultante al calcular los porcentajes medios de los excedentes destinados a dicho fondo en los últimos 5 años.

El auditor deberá comprobar que el F.R.O. tiene la cuantía correcta según la normativa aplicable. Deberá revisar también que, en el caso de que la cooperativa haya tenido que compensar pérdidas, que lo haya hecho respetando el máximo legalmente fijado.

También deberá revisar las cuentas anuales y prestar especial atención de que en la memoria elaborada por la cooperativa estén informados los siguientes puntos:

- Dotación al F.R.O. en el apartado de la aplicación de resultados.
- Movimientos habidos en el F.R.O. durante el ejercicio y sus razones, en el apartado de los fondos propios.

CASO PRÁCTICO.

La Sociedad Cooperativa Pork cuenta actualmente con un Fondo de Reserva Obligatorio de 2.538.412,23 €. En la hoja de trabajo, el auditor deberá comprobar cómo ha obtenido esa cifra al cierre del ejercicio 2016 y, si ha dotado este fondo mínimo por la cantidad lo legalmente establecida según el resultado de 2015.

En la memoria de la sociedad vemos que en el punto de aplicación del resultado se informa de la dotación en este ejercicio de la cantidad de 407.578,66 €, la cual el auditor comprobará que es al menos el mínimo del 20% de los resultados cooperativos, en este caso 1.245.758,54 € y, en este caso, la totalidad de los resultados extra-cooperativos, 158.426,95 €, ya que así se ha acordado en la Asamblea. Este movimiento

se efectuará a fecha 1-1-2017, por lo que en el balance de situación de 2016 no se verá reflejado.

El único movimiento que ha sufrido este fondo en el ejercicio 2016 es la aplicación del resultado del ejercicio anterior de 400.922,68 €, que se hace efectiva con fecha 1-1-2016, la cual el auditor comprobará que es lo que se acordó en la Asamblea General. Si bien es cierto que podría haber alguna dotación al F.R.O. a razón de la baja de un socio, esto solo ocurrirá cuando una parte de las aportaciones hechas por ese socio hubieran sido no exigibles, caso en el cual pasarían a formar parte del F.R.O. Como en este caso el capital social es totalmente exigible, no habrá dotación alguna.

Vemos que la empresa ha dotado el F.R.O. de acuerdo con la Ley y no tiene pérdidas de ejercicios anteriores por lo que no va a ser necesario comprobar los límites de compensación de pérdida, ni será necesario que el auditor proponga ningún ajuste.

Por último, el auditor deberá comprobar que la sociedad ha informado en la memoria de los movimientos que ha sufrido el F.R.O. durante el ejercicio, y las razones de estos movimientos.

El trabajo realizado se adjunta en el papel de trabajo ANEXO VII: revisión F.R.O.

3.2. FONDO DE EDUCACIÓN Y PROMOCIÓN.

Antes ya hemos comentado brevemente que era este fondo tan específico de las cooperativas, el cual también es inembargable hasta en casos de liquidación.

El auditor deberá comprobar en primer lugar que la cooperativa ha informado correctamente en el informe de gestión de la cantidad que se ha destinado a alguno de sus fines, concretando también la labor realizada y, en su caso, las sociedades que hayan participado.

El F.E.P. tendrá distintas clasificaciones dependiendo de a qué nos refiramos concretamente:

- Se encontrará clasificado en la cuenta 148 del PGC adaptado a cooperativas, en el pasivo no corriente del balance. Si la sociedad supiera las aplicaciones que va a realizar a corto plazo, se encontraría clasificado en el pasivo corriente en la cuenta 5298.

- Las dotaciones provenientes de los resultados positivos serán gasto del ejercicio, reflejándose en la cuenta 657 en la cuenta de pérdidas y ganancias debidamente separada en el punto “Dotación al fondo de educación, formación y promoción”. Como gasto que es, será deducible a efectos del cálculo del impuesto de sociedades.
- Otro tipo de dotación son las percepciones de subvenciones, donaciones y otro tipo de ayuda vinculadas al F.E.P., y los ingresos por multas a los socios. Estas dotaciones serán ingresos de la cooperativa y se clasificarán junto al otro tipo de dotaciones al fondo, en la cuenta de pérdidas y ganancias. Por otro lado, también pueden tener como dotación los intereses que se devenguen al tener las cantidades de F.E.P. en cuentas de ahorro u otros productos bancarios.
- La aplicación a sus finalidades producirá su propia baja (cuenta 148) e irá contra las cuentas de tesorería generalmente.

No aplicar las dotaciones a los fines previstos en el artículo 56 de la Ley de Cooperativas es una causa de pérdida de condición de cooperativa fiscalmente protegida, por lo que el auditor tendrá que revisar esas aplicaciones con sus justificantes correspondientes, para probar que efectivamente se está haciendo correctamente. Estas aplicaciones, deben ser a actividades que cumplan finalidades tales como:

- *“La formación y educación de sus socios y trabajadores en los principios y valores cooperativos, o en materias específicas de su actividad (...).*
- *La difusión del cooperativismo, así como la promoción de las relaciones inter-cooperativas.*
- *La promoción cultural, profesional y asistencial del entorno local o de la comunidad en general, así como, actividades de mejora de la calidad de vida y del desarrollo comunitario y las acciones de protección medioambiental.”*

Otra aplicación que suele ser bastante corriente son las amortizaciones. Los F.E.P. tienen por lo general inmovilizados afectos, por ejemplo, para dar los cursos de formación que imparten a sus socios. Como todo inmovilizado, estos también tienen que amortizarse con total normalidad, la gran diferencia con una amortización corriente es que en ningún momento pasarían por las cuentas de gasto, si no que sería menor pasivo (aplicación) contra cuentas de amortización acumulada. Lo mismo pasaría por ejemplo

con los préstamos bancarios; los intereses financieros de un préstamo bancario afecto al F.E.P. serían aplicación del fondo y no gasto financiero de la cooperativa.

Estas dotaciones y aplicaciones deberán estar separadamente reflejadas en la contabilidad, en cuentas concretas que indiquen claramente que son de dicho fondo.

El auditor deberá prestar especial atención a:

- Que las aplicaciones cumplen la normativa obligatoria de las cooperativas, necesarias para no perder la condición de cooperativa especialmente protegida.
- Que no se está deduciendo la cooperativa gastos que puedan ser verdaderamente aplicaciones del fondo.
- Que han nutrido a este fondo de manera legalmente correcta, destinando a éste el 5% de los resultados cooperativos positivos y las sanciones económicas que la cooperativa pudiera haber interpuesto a algún socio.

La cooperativa podrá dotar más que un 5% si así lo cree oportuno. A pesar de esto, fiscalmente no podrá deducirse de la base imponible más de un 30% de los excedentes netos del ejercicio económico, por lo que si dotará más de un 30% se crearía una diferencia permanente del Impuesto sobre Sociedades.

Con el fin de que la cooperativa no intente aplicar las cantidades dotadas a otros fines que no sean los establecidos por la Ley, el artículo 56.6 de la Ley de Cooperativas fija que los importes no gastados en el ejercicio, deberán materializarse dentro de dicho ejercicio en cuentas de ahorro o en títulos de deuda pública.

En la memoria deberá estar detallado el fondo, con sus movimientos habidos durante el ejercicio. Se detallará el saldo inicial, dotaciones y aplicaciones, y saldo final resultante. Además, la cooperativa deberá informar, y por lo tanto el auditor revisar, de las dotaciones y aplicaciones al F.E.P. de manera exhaustiva, desglosando éstas por naturaleza. También tendrá que nombrar los activos y/o inversiones que son afectas al fondo, detallando las amortizaciones y provisiones o correcciones valorativas.

CASO PRÁCTICO.

La Sociedad Cooperativa Pork cierra el ejercicio con un saldo final en su cuenta del F.E.P. de 175.464,08 €.

Trabajamos esta área en el ANEXO VIII: Revisión F.E.P. Se ve que la única dotación que ha tenido el F.E.P. ha sido el 5% de aplicación al resultado, dato comprobado por el auditor con el acuerdo de aplicación del excedente de la cooperativa acordado por la Asamblea General. Por otro lado, la sociedad cooperativa ha impartido dos cursos formativos a sus socios, de los cuales se han revisado las dos facturas realizadas a los ponentes de dichos cursos formativos en concepto de contratación de profesionales independientes. También ha realizado distintas aportaciones al entorno social y charlas sobre distintos temas de interés. De todo esto, se comprueba las facturas y su veracidad, además de sus finalidades en el cumplimiento de la normativa. Por otro lado, se verifica la existencia de los inmovilizados afectos al F.E.P., siendo estos un edificio donde imparten charlas y realizan distintas actividades, con sus pertinentes instalaciones y mobiliarios necesarios. También se ve que el fondo no tiene suficiente capacidad para soportar los costes e inmovilizados afectos, por lo que tiene un préstamo con una entidad bancaria local. Se comprueba que tanto los intereses del préstamo, como las amortizaciones de los inmovilizados afectos, se tratan como aplicación del F.E.P. y no como gasto para la cooperativa.

En este caso, la sociedad no ha recibido ninguna subvención que se aplique al fondo directamente, ni ha impuesto ninguna multa a ningún socio.

3.3. OPERACIONES CON SOCIOS.

Este apartado podríamos decir que tiene dos puntos de vista. La Ley contable regula por un lado la parte mercantil que tienen las operaciones entre socios, pero por otro lado el régimen fiscal controla las valoraciones que se hacen a las adquisiciones y ventas cooperativizadas a efectos de Impuesto sobre Sociedades.

Tal y como se deduce de la definición de cooperativa, su fin no es la generación de lucro, y por lo tanto de muchos excedentes, e intentan conseguir la eliminación de intermediarios trabajando por y para sus socios, por lo que el socio puede ser visto como un suministrador de bienes pero también como un cliente de éstos, participando de

manera bastante decisiva en lo que será el excedente de la cooperativa. Además, al realizar la sociedad las acciones de compra-venta entre ellos, no existe poder de mercado en la determinación de los precios. Por esto, los precios de las operaciones con socios cobran una importancia elevada para el auditor.

El auditor deberá comprobar que las adquisiciones de bienes a socios se han valorado al precio de adquisición, según regula la octava norma de la Orden EHA/3360/2010. Mercantilmente no pone límites, siempre y cuando quede registrado en la contabilidad esa adquisición por el precio de compra. Fiscalmente, el artículo 15 de la Ley sobre el Régimen Fiscal de las Cooperativas, obliga a que dicho precio de adquisición sea el valor de mercado, entendiendo éste como el precio de adquisición normal de los bienes o servicios entre partes independientes y debidamente informadas. Las cooperativas como cualquier otra entidad tienen que rendir cuentas finalmente a la Agencia Tributaria, por lo que es lógico que la contabilización de dichas adquisiciones sean las correctas valoraciones fiscales, aunque solo sea por evitar ajustes y correcciones en el Impuesto sobre Sociedades.

En el caso de las ventas a socios, la valoración de los precios seguirán las mismas reglas fiscales que las adquisiciones con socios.

El auditor solicitará a la entidad determinadas facturas, dependiendo de la materialidad que tenga, ya sean de manera aleatoria, haciendo hincapié en las de cantidades más elevadas, eligiendo las de fechas concretas, etc..., y las comparará con facturas realizadas con terceros no socios para ver si los precios son semejantes. En el caso de que la sociedad cooperativa no realice operaciones con terceros en un marco similar al de las operaciones con socios, el auditor comprobará estas valoraciones solicitando facturas y minorando los precios de venta en el margen bruto habitual.

CASO PRÁCTICO.

El auditor debe prestar especial atención a que, sea cual fuere el precio con el que mercantilmente se han contabilizado, todos los ingresos y gastos provenientes de operaciones con socios, y necesarios para la determinación del resultado antes de impuestos con el que se va a calcular el devengo del impuesto sobre beneficios, han sido a precio de mercado. Como bien hemos explicado anteriormente, el auditor va a

elegir unas facturas, en este caso las que mayor importe tengan y por lo tanto tengan más importancia material, y las comparará con facturas realizadas con terceras personas no socios en condiciones similares.

Cómo bien informa la sociedad en la memoria, las adquisiciones a socios durante el ejercicio corresponden a compra de ganado porcino por un importe de 54.78.084,29 € y a compra de diferentes materias primas por 138.669,72 €. Por otro lado, se ha vendido pienso por importe de 42.133.440,29 €, ganado por de 2.807.416,30 € y medicamentos por 3.085.530,85 €. La empresa ha comunicado al auditor que la contabilización de las operaciones se hace teniendo en cuenta la normativa fiscal, buscando la facilidad del personal a la hora de tener que calcular el impuesto, por lo que no hará falta revisar las diferencias permanentes que se crearían, ya que con la revisión de las facturas y la contabilidad es suficiente.

Trabajamos este área en el ANEXO IX: Revisión operaciones con socios.

3.4. EL RESULTADO A EFECTOS FISCALES

El resultado en una cooperativa no tiene por qué tener ninguna diferenciación con una sociedad de capital; será la diferencia entre ingresos y gastos. Pero a efectos fiscales si tiene muchas especialidades, por lo que el auditor deberá comprobar que estos resultados hayan sido correctamente obtenidos.

Todas las cooperativas necesitan de unas normas técnicas de ajuste para adaptar sus características y regulación social específica a los términos de las normas tributarias, las cuales serán de aplicación a todas las cooperativas regularmente constituidas, indiferentemente de que la cooperativa tenga o no derecho a beneficios fiscales, en otras palabras, indiferentemente de que la cooperativa sea protegida o no. Estas normas están reguladas en el capítulo cuarto del título segundo de la Ley sobre el Régimen Fiscal de las Cooperativas.

La primera diferencia que encontramos en las cooperativas es que existen dos tipos de resultados, los resultados cooperativos y los extra-cooperativos. Se entiende, por lo tanto, que la suma de ambos dos tiene que ser el resultado total de la cooperativa.

Mercantilmente se puede llegar a diferenciar entre tres tipos de resultados distintos, los resultados cooperativos, los extra-cooperativos y los obtenidos por actividades

extraordinarias. Éste último es el referido a pequeños resultados que se hayan podido obtener por actividades que no son las propias de la cooperativa, pero fiscalmente vendría incorporado al resultado extra-cooperativo por lo que finalmente se obtendrían sólo dos tipos de resultados.

A efectos fiscales, tal y como regula el artículo 17 de la Ley Fiscal de Cooperativas, se consideran ingresos cooperativos:

- *“los procedentes del ejercicio de la actividad cooperativizada realizada con los propios socios.*
- *Las cuotas periódicas satisfechas por los socios.*
- *Las subvenciones corrientes.*
- *Las imputaciones al ejercicio económico de las subvenciones de capital en la forma prevista en las normas contables que sean aplicables.*
- *Los intereses y retornos procedentes de la participación de la cooperativa, como socio o asociado, en otras cooperativas.*
- *Los ingresos financieros procedentes de la gestión de la tesorería ordinaria necesaria para la realización de la actividad cooperativizada.”*

El resto, se entenderán como ingresos extra-cooperativos.

Por otro lado, para determinar los rendimientos cooperativos obtenidos, el artículo 18 de la Ley Fiscal de Cooperativas regula los gastos deducibles. Como es normal, el primer gasto deducible que va a soportar una cooperativa es el importe de las entregas realizadas por los socios, las prestaciones de trabajo y las rentas de los bienes cuyo goce haya sido cedido por los socios a la cooperativa (a valor de mercado aunque en contabilidad pueda aparecer por un valor distinto). También será deducible y específico de las cooperativas, las cantidades que se destinen con carácter obligatorio al F.E.P. Anteriormente ya hemos visto que un 5% de los resultados cooperativos tienen que ir destinados a dotar el F.E.P., pero queda a elección de la cooperativa el dotar más cantidad si así se acuerda en Junta, pero para a efectos fiscales el gasto deducible por dotación del F.E.P. no puede superar el 30% de los excedentes netos del ejercicio, tal y como se regula el artículo 19 de la Ley Fiscal de Cooperativas. Por último serán deducibles los intereses que se devenguen a razón de las aportaciones de los socios al capital social.

El saldo de la cuenta de resultados del F.E.P., el cual estará compuesto por los gastos corrientes del fondo, los ocasionados por inmovilizados afectos al fondo y los ingresos por subvenciones recibidas para el cumplimiento de los fines del fondo, sanciones disciplinarias interpuestas a los socios, el importe dotado pero no aplicado al F.E.P. y los beneficios originados por la enajenación de inmovilizados afectos al fondo; no se tendrán en cuenta para la determinación de la base imponible.

El auditor, por lo tanto, tendrá que comprobar:

- Que se han separado correctamente los ingresos obtenidos de operaciones con socios, de los obtenidos con terceros.
- Que se han separado correctamente los gastos deducibles para la obtención del resultado cooperativo, de los extra-cooperativos.
- Que se ha respetado el límite de 30% de gasto deducible por dotación al F.E.P.
- Que no se ha tenido en cuenta para la obtención de la base imponible, los resultados obtenidos por dotaciones y aplicaciones al F.E.P.

CASO PRÁCTICO.

La Sociedad Cooperativa Pork ha realizado su actividad tanto con socios como con terceros, por lo que en este ejercicio tendrá resultados cooperativos y extra-cooperativos. Esta sociedad tiene sección de crédito, tal y como luego comentaremos en el apartado de secciones. Fiscalmente esta sección tributa actualmente a un 25% por lo que, para facilitar el cálculo del impuesto, vamos a añadirla al resultado extra-cooperativo ya que en este ejercicio 2016 coinciden los tipos impositivos, aunque la realidad sería que tendríamos, por un lado, los resultados cooperativos tributando a un 20%, los resultados cooperativos provenientes de la sección de crédito tributando al 25% y por último, los resultados extra-cooperativos tributando al tipo general, este año el 25%.

Vemos que la sociedad ha contabilizado todo a precio de mercado para evitarse futuras dificultades en la realización de numerosos ajustes para el cálculo de los resultados fiscales.

En la memoria, la cooperativa ha tenido que informar de las operaciones realizadas con sus socios, de la política seguida respecto a estas operaciones y de cada una de las partidas concretas de la cuenta de pérdidas y ganancias relativa a operaciones con socios, separada por naturaleza, y su importe.

Área trabajada en el ANEXO X: Revisión resultados fiscales.

3.5. AGENCIA TRIBUTARIA

Ya hemos comentado que las cooperativas están sometidas a la misma legislación que cualquier empresa, pero con peculiaridades reguladas en las leyes concretas de este tipo de sociedad. Ya que las sociedades cooperativas son un tipo de sociedades sociales, donde su principal objetivo no es el lucro, tienen muchas ventajas fiscales respecto a las sociedades capitalistas.

- Exención total del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y actos jurídicos documentados en actos societarios como constitución, ampliación de capital, fusión y escisión, cancelación de préstamos... Además, en las cooperativas especialmente protegidas también tendrán esta exención en las operaciones de adquisición de bienes y derechos cuando estén destinados al cumplimiento de los fines sociales.
- Las cooperativas, al igual que otras sociedades, cuando superan un millón de euros de cifra de negocios tienen que presentar el Impuesto de Actividades Económicas. En este impuesto tendrán una bonificación del 95%.
- En el Impuesto sobre Sociedades, tendrán también ventajas fiscales, las cuales vamos a ir viendo con más detenimiento por su complejidad e importancia.

El auditor tendrá un claro objetivo en esta área, comprobar que la cooperativa ha reflejado de manera correcta las obligaciones tributarias y que han sido pagadas y/o cobradas en tiempo y forma. En este caso nos centraremos en el Impuesto sobre Sociedades al ser el impuesto con una alta importancia, y donde más diferencias complejas nos vamos a encontrar.

3.5.1. Impuesto sobre Sociedades

Una gran parte de la Ley Fiscal trata sobre el Impuesto sobre Sociedades al ser el impuesto que más diferencias tiene con el régimen general tributario.

La primera diferencia que nos vamos a encontrar es en los tipos impositivos a los que tributarán los dos tipos de resultados que nos vamos a encontrar, y que hemos explicado en el punto anterior.

- El 20% en el caso de resultados cooperativos
- El tipo general, que actualmente es un 25%, para los resultados extra-cooperativos.

Hay que tener en cuenta que algunas cooperativas, como las de crédito, no tributarán a estos tipos si no que lo harán a porcentajes más elevados.

Otra diferencia de las cooperativas, la cual es una gran ventaja respecto al impuesto que soportan las empresas de capital, es que pueden minorar su base imponible en el 50% de la cantidad que dotan de manera obligatoria al F.R.O.

Respecto a la libertad de amortización que anteriormente, en el punto del régimen fiscal, hemos comentado, el auditor deberá comprobar los archivos de control que lleve la sociedad con las diferencias entre la amortización contable y la amortización fiscal. También deberá comprobar las facturas de compra de los inmovilizados fijos acogidos a libertad de amortización, para verificar que verdaderamente han sido adquiridos durante los 3 primeros años desde que la cooperativa se inscribió en el Registro de Cooperativas.

En el caso de las cooperativas especialmente protegidas, además de los beneficios anteriormente comentados, podrán bonificarse con un 50% de la cuota íntegra total (suma de las cuotas íntegras, tanto la de resultados cooperativos como la de resultados extra-cooperativos) lo cual es una ventaja bastante importante.

Las cooperativas, cuando tienen cuotas íntegras negativas, su importe se podrá compensar con cuotas íntegras positivas de ejercicios económicos futuros, con un máximo de 15 años, a diferencia del régimen general permite compensar las bases imponibles y no las cuotas.

CASO PRÁCTICO.

La sociedad se acogió a la ventaja fiscal por libertad de amortización de 5 elementos, por lo que el auditor deberá comprobar que las facturas de compra de dichos elementos está fechada en los primeros 3 años de vida de la cooperativa y que se está realizando correctamente la libertad de amortización, imputando la diferencia temporal cada año en el impuesto sobre beneficios y contabilizado correctamente en la cuenta de pasivos por impuestos diferidos.

Trabajamos esta área en dos papeles de trabajo, primero revisaremos la liquidación del impuesto sobre sociedades en el ANEXO XI: Revisión impuesto sobre sociedades, y luego revisaremos la ventaja fiscal por libertad de amortización a la que se han acogido en el papel de trabajo ANEXO XII: Revisión impuesto sobre sociedades. Libertad de amortización.

3.6. LAS SECCIONES.

La normativa sobre los aspectos contables de las cooperativas obliga a que la sociedad ofrezca información sobre las secciones. En los casos en los que la cooperativa tenga diferentes secciones, deberá informar separadamente sobre las partidas de balance y cuenta de pérdidas y ganancias que correspondan a cada una de las secciones. Por lo tanto, tendrá que identificar cada una de las secciones e informar sobre los activos, pasivos, gastos e ingresos que tiene cada una de las partes, con criterios lo más objetivos posibles y mantenidos en el tiempo. Las operaciones financieras que no sean imputables específicamente a una sección, se imputarán a la “Sección general de la cooperativa”, explicando en la memoria la razón que ha llevado a imputarlo a la sección general.

Como ya hemos comentado, la sección de crédito no deja de ser un potente modo de financiación cuyos clientes son socios y la propia cooperativa. Las actividades que realizará son las mismas que cualquier entidad de depósito: conceder créditos, préstamos, descuentos, plazos fijos... Si bien es cierto que no pueden realizar ni recibir transferencias a cuentas externas, algo que solventan colaborando con bancos externos.

Es obligatorio que las secciones lleven contabilidades separadas y tienen obligación de auditoría por lo que, al ser razón de auditoría obligatoria, el auditor deberá prestar especial atención.

El auditor deberá comprobar, por lo tanto:

- Que la sociedad lleva contabilidades debidamente diferenciadas, sin perjuicio de la contabilidad general de la cooperativa.
- Que la distribución de excedentes se ha realizado diferenciando las secciones (salvo disposición estatutaria contraria).
- Que los criterios de imputación de activos, pasivos, ingresos y gastos tienen lógica real y se llevan fielmente a cabo.
- Que se han presentado correctamente las cuentas anuales, reflejando los balances por secciones, quedando expuestos los activos, pasivos, ingresos y gastos que pertenecen a cada sección.
- En el caso de que la sección fuese de crédito, que el volumen de las operaciones no superen en ningún caso el 50% de los recursos propios de la cooperativa.

CASO PRÁCTICO.

La Sociedad Cooperativa Pork nos explica correctamente en sus cuentas anuales que desarrolla su actividad en tres secciones perfectamente diferenciadas las cuales son:

- *Sección piensos: Recoge la actividad correspondiente a la fabricación y comercialización de los piensos compuestos para los socios.*
- *Sección ganado: Recoge la actividad de compra-venta de ganado que realiza la Cooperativa a sus socios para su posterior comercialización.*
- *Sección de crédito: Recoge la actividad financiera que puede realizarse con sus socios o con sus socios colaboradores, con el fin de ser una herramienta financiera más.*

También nos informa de que el método de imputación de ingresos y gastos a estas secciones se realizan siguiendo objetivos de una manera uniforme en el tiempo y que los métodos de asignación e imputación de activos y pasivos a estas secciones se realizan considerando los bienes, derechos y obligaciones afectos a cada una de las secciones a 31 de diciembre, de una manera directa.

Al auditor le llama especialmente la atención que Pork no asigne ningún tipo de inmovilizado material a su sección de porcino ya que por lógica se pensaría que el ganado tiene que habitar en algún tipo de instalación. La sociedad aclara, y en su

memoria también lo refleja, que no han asignado ningún inmovilizado a esta actividad debido a que el ganado va directamente de las granjas de los socios al cliente designado por la cooperativa, la cual realiza fundamentalmente las labores de coordinación y comercialización, no precisando la utilización de inmovilizados materiales para desarrollar su actividad.

El auditor deberá controlar que la sociedad no obtiene volúmenes de operaciones por la sección de crédito mayores al 50% de los recursos propios. Vemos que en este ejercicio el volumen de operaciones es mucho menor al 50% de los recursos propios, por lo que está dentro de los límites fijados por ley.

El auditor revisará los balances por secciones aportados por la sociedad y adjuntados en el ANEXO XIII: Balances por secciones.

4. CONCLUSIONES:

Hoy en día, el movimiento cooperativo tiene una importancia vital ya que actúa con el propósito de abaratar los productos y servicios suprimiendo circuitos innecesarios y haciendo ella misma de intermediario. Por otro lado, poniendo de ejemplo las cooperativas agrarias, éstas ofrecen un mayor poder de mercado a sus socios, ya que cada socio individual puede ser muy pequeño frente a grandes multinacionales, por lo que, asociándose y formando entre muchos una cooperativa, logran mejores condiciones y precios a la hora de la negociación.

Considerando el trabajo del auditor, podríamos concluir este trabajo recordando que una auditoría es igual en todo tipo de empresas, regulada bajo la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, y cuyo objetivo principal es la revisión, por parte de un auditor independiente, de las cuentas anuales de la sociedad con el fin de dar una opinión fundamentada sobre la veracidad de dichas cuentas y si éstas representan la imagen fiel de la sociedad. Pese a esto, en cada sociedad concreta el auditor se va a encontrar con peculiaridades. En las cooperativas el auditor se va a enfrentar con los siguientes puntos diferenciadores a los que deberá prestar especial interés:

- El auditor deberá tener muy presente que el objetivo de la cooperativa no es el lucro, sino el trabajo social por y para sus socios. Al fijar esta idea, llegamos a la conclusión de que una de las áreas más importantes va a ser las operaciones con socios.
- La gran variabilidad que va a llegar a tener el capital social de una cooperativa, al ser muy común las entradas y salidas de socios.
- Las importantes ventajas fiscales que el legislador les ofrece, teniendo el auditor que prestar especial atención en la comprobación del cumplimiento de los requisitos para poderse acoger a éstas.
- El Fondo de Educación y Promoción, el cual presenta grandes limitaciones, reguladas por la Ley, en cuanto a su uso.
- Además de las obligaciones de información que recoge el Plan General Contable, la Orden EHA/3360/2010 les obliga a ampliar la información sobre temas concretos que a este tipo de sociedad les afecta.

5. **BIBLIOGRAFÍA:**

LIBROS.

- FAJARDO GARCÍA, G. (2011) *Cooperativas: Régimen jurídico y fiscal*. Tirant lo Blanch. Valencia
- SÁNCHEZ FERNÁNDEZ, J.L. (2014) *Teoría y práctica de la auditoría II. Análisis de áreas y casos prácticos*. Ediciones Pirámide. Madrid.
- BASTAROS TOLOSANA, J. (1977) *Auditoría cooperativa*. CE-NEC. Zaragoza.

NORMATIVA.

- Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas.
- Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.
- Orden EHA/3360/2010, de 21 de diciembre, por la que se aprueban las normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas.
- Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.
- Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.
- Real Decreto de 22 de agosto de 1885, por el que se publica el Código de Comercio.
- Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

PÁGINAS WEB.

- www.ine.es
- www.ica.coop
- www.empleo.gob.es
- www.rankia.com/blog/mejores-creditos-y-prestamos/3364155-secciones-credito-cooperativas
- www.elkarlan.coop/files/manuales/manual_de_contabilidad_para_cooperativas.pdf
- www.hispacoop.org/guia/?page_id=236
- <https://es.slideshare.net/JRAL1/auditora-del-capital-o-patrimonio-de-la-empresa>

ANEXO I: Comunidades Autónomas en España con Ley Autonómica de Cooperativas.

COMUNIDAD AUTÓNOMA	LEGISLACIÓN
ANDALUCÍA	Ley 14/2011, de 23 de diciembre, de Sociedades Cooperativas Andaluzas
ARAGÓN	Texto Refundido 2/2014, de 29 de agosto, del Gobierno de Aragón por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Cooperativas de Aragón
ASTURIAS	Ley 4/2010, de 29 de junio, de Cooperativas del Principado de Asturias
CANTABRIA	Ley 6/2013, de 6 de noviembre, de Cooperativas de Cantabria
CASTILLA Y LEÓN	Ley 4/2002, de 11 de abril, de cooperativas de Castilla y León
CASTILLA LA MANCHA	Ley 11/2010, de 4 de noviembre, de Cooperativas de Castilla-La Mancha
CATALUÑA	Ley 12/2015, de 9 de julio de cooperativas de Cataluña
COMUNIDAD VALENCIANA	Decreto Legislativo 2/2015, de 15 de mayo, del Consell, por el que se aprueba el Texto Refundido de Ley de Cooperativas de la Comunidad Valenciana
EXTREMADURA	Ley 2/1998, de 26 de marzo, de Sociedades Cooperativas de Extremadura
GALICIA	Ley 5/1998, de 18 de diciembre, de Cooperativas de Galicia
LAS ISLAS BALEARES	Ley 1/2003, de 20 de marzo, de Cooperativas de las Illes Balears
LA RIOJA	Ley 4/2001, de 2 de julio, de Cooperativas de La Rioja
MADRID	Ley 4/1999, de 30 de marzo, de Cooperativas de Madrid
MURCIA	Ley 8/2006, de 16 de noviembre, de Sociedades Cooperativas de Murcia
NAVARRA	Ley Foral 14/2006, de 11 de diciembre, de Cooperativas de Navarra
PAIS VASCO	Ley 4/1993, de 24 de junio, de Cooperativas de Euskadi

TODAS LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS TIENEN LEGISLACIÓN PROPIA MENOS LAS ISLAS CANARIAS, CEUTA Y MELILLA.

ANEXO II: Causas de pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida.

Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, artículo 13: Causas de pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida.

“Será causa de la pérdida de la condición de cooperativa especialmente protegida incurrir en alguna de las circunstancias que se relacionan a continuación:

- *No efectuar las dotaciones al Fondo de Reserva Obligatorio y al de Educación y Promoción, en los supuestos, condiciones y por la cuantía exigida en las disposiciones cooperativas.*
- *Repartir entre los socios los Fondos de Reserva que tengan carácter de irrepartibles durante toda la vida de la Sociedad, y el activo sobrante en el momento de su liquidación.*
- *Aplicar cantidades del Fondo Educación y Promoción a finalidades distintas de las previstas por la Ley.*
- *Incumplir las normas reguladoras del destino del resultado de la regularización del balance de la cooperativa o de la actualización de las aportaciones de los socios al capital social.*
- *Retribuir las aportaciones de los socios o asociados al capital social con intereses superiores a los máximos autorizados en las normas legales o superar tales límites en el abono de los intereses por demora en el supuesto de reembolso de dichas aportaciones o por los retornos cooperativos devengados y no repartidos por incorporarse a un Fondo Especial constituido por acuerdo de la Asamblea general.*
- *Cuando los retornos sociales fueran acreditados a los socios en proporción distinta a las entregas, actividades o servicios realizados con la Cooperativa o fuesen distribuidos a terceros no socios.*
- *No imputar las pérdidas del ejercicio económico o imputarlas vulnerando las normas establecidas en la Ley, los Estatutos o los acuerdos de la Asamblea general.*
- *Cuando las aportaciones al capital social de los socios o asociados excedan de los límites legales autorizados.*

- *Participación de la cooperativa, en cuantía superior al 10%, en el capital social de Entidades no cooperativas. No obstante, dicha participación podrá alcanzar el 40% cuando se trate de Entidades que realicen actividades preparatorias, complementarias o subordinadas a las de la propia cooperativa. El conjunto de estas participaciones no podrá superar el 50% de los recursos propios de la cooperativa. El Ministerio de Economía y Hacienda podrá autorizar participaciones superiores, sin pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida, en aquellos casos en que se justifique que tal participación coadyuva al mejor cumplimiento de los fines sociales cooperativos y no supone una vulneración de los principios fundamentales de actuación de estas Entidades.*
- *La realización de operativas cooperativizadas con terceros no socios, fuera de los casos permitidos en las leyes, así como el incumplimiento de las normas sobre la contabilización separada de tales operaciones y destino al Fondo de Reserva Obligatorio de los resultados obtenidos en su realización. Ninguna cooperativa, cualquiera que sea su clase, podrá realizar un volumen de operaciones con terceros no socios superior al 50% del total de las de la cooperativa, sin perder la condición de cooperativa fiscalmente protegida. A los efectos de la aplicación del límite establecido en el párrafo anterior, se asimilan a las operaciones con socios los ingresos obtenidos por las secciones de crédito de las cooperativas procedentes de cooperativas de crédito, inversiones en fondos públicos y en valores emitidos por empresas públicas.*
- *Al empleo de trabajadores asalariados en número superior al autorizado en las normas legales por aquellas cooperativas respecto de las cuales exista tal limitación.*
- *La existencia de un número de socios inferior al previsto en las normas legales, sin que se restablezca en un plazo de seis meses.*
- *La reducción del capital social a una cantidad inferior a la cifra mínima establecida estatutariamente, sin que se restablezca en el plazo de seis meses.*
- *La paralización de la actividad cooperativizada o la inactividad de los órganos sociales durante dos años, sin causa justificada.*
- *La conclusión de la empresa que constituye su objeto o la imposibilidad manifiesta de desarrollar la actividad cooperativizada.*
- *La falta de auditoría externa en los casos señalados en las normas legales”.*

ANEXO III: Balance de situación y cuenta de Pérdidas y Ganancias, Pork,Soc. Coop.

ACTIVO	2016	2015
A) ACTIVO NO CORRIENTE	9.051.261,81	6.631.891,65
I. Inmovilizado Intangible	5.002,92	11.675,09
5. Aplicaciones informáticas.	5.002,92	11.675,09
II. Inmovilizado Material	6.050.206,65	5.671.954,36
1. Terrenos y construcciones	3.544.111,51	3.137.438,35
2. Instalaciones técnicas, maquinaria, utillaje, mobiliario y otro inmovilizado material	2.501.895,14	2.513.884,05
3. Inmovilizado en curso y anticipos	4.200,00	20.631,96
IV. Inversiones a largo plazo en empresas del grupo, asociadas y socios.	2.751.000,00	501.000,00
1. Instrumentos de patrimonio	2.751.000,00	501.000,00
V. Inversiones financieras a largo plazo.	134.353,96	356.353,96
1. Instrumentos de patrimonio	131.040,10	353.040,10
5. Otras activos financieros	3.313,86	3.313,86
VI. Activos por impuesto diferido	110.698,28	90.908,24
B) ACTIVO CORRIENTE	21.333.634,12	21.335.403,48
II. Existencias	1.146.239,35	1.137.163,23
1. Comerciales	356.334,60	306.245,77
2. Materias primas y otros aprovisionamientos	734.709,82	757.934,71
4. Productos terminados	55.194,93	72.982,75
III. Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar.	6.788.600,06	4.802.857,99
1. Clientes por ventas y prestaciones de servicios.	3.603.587,23	2.071.432,37
2. Clientes socios, emp. Grupo, y asoc.	3.175.093,01	2.376.734,00
a) Empresas del grupo	142.521,89	79.823,56
c) Socios deudores	3.032.571,12	2.296.910,44
4. Personal	93,12	0,00
5. Activos por impuesto corriente	9.826,70	354.691,62
V. Inversiones financieras a corto plazo	1.255.719,51	1.152.230,75
2. Créditos a empresas	1.254.427,66	1.150.938,90
5. Otras activos financieros	1.291,85	1.291,85
VII. Efectivo y otros activos líquidos equivalentes	12.143.075,20	14.243.151,51
1. Tesorería	12.143.075,20	14.243.151,51
TOTAL ACTIVO	30.384.895,93	27.967.295,13

PATRIMONIO NETO Y PASIVO	2016	2015
A) PATRIMONIO NETO	9.430.325,64	8.179.787,22
A1) Fondos Propios	8.595.227,15	7.300.266,52
I. Capital	0,00	0,00
II. Reservas	7.300.266,52	6.595.192,32
1. Fondo de reserva Obligatorio	2.538.412,23	2.234.260,71
3. Fondo de Reserva Voluntario	4.761.854,29	4.360.931,61
V. Resultado de la cooperativa	1.294.960,63	705.074,20
A3) Subvenciones, donaciones y legados recibidos	835.098,49	879.520,70
B) PASIVO NO CORRIENTE	3.639.973,73	3.498.840,67
Fondo de educacion, formacion y promoción a L/P	175.464,09	116.269,73
I. Deudas con características especiales a L/P	18.366,00	18.636,00
1. "Capital" reembolsable exigible	18.366,00	18.636,00
III. Provisiones a largo plazo.	502.000,00	390.000,00
4. Otras provisiones	502.000,00	390.000,00
IV. Deudas a largo plazo	2.744.744,03	2.763.429,74
2. Deudas con entidades de crédito	1.880.627,21	1.965.515,56
5. Otras pasivos financieros	864.116,82	797.914,18
VI. Pasivos por impuesto diferido	199.399,61	210.505,20
C) PASIVO CORRIENTE	17.314.596,56	16.288.667,24
V. Deudas a corto plazo	664.776,86	571.858,91
2. Deudas con entidades de crédito	543.743,82	465.561,08
5. Otros pasivos financieros	121.033,04	106.297,83
VI. Deudas a C/P con empresas del grupo y socios	7.249.328,06	7.940.281,74
3. Deudas con socios	7.249.328,06	7.940.281,74
VII. Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar	9.400.491,64	7.776.526,59
1. Proveedores	7.662.881,98	6.307.849,92
3. Acreedores varios.	1.584.423,94	1.308.378,94
4. Personal (remuneraciones pendientes de pago)	38,43	30.106,55
6. Otras deudas con las Administraciones Publicas	153.147,29	130.191,18
TOTAL PATRIMONIO NETO Y PASIVO	30.384.895,93	27.967.295,13

CUENTA PERDIDAS Y GANANCIAS	2016	2015
1. Importe neto de la cifra de negocios	107.522.532,77	111.550.290,78
a) Ventas	107.522.532,77	111.550.290,78
Variacion de existencias de productos terminados y en curso	-17.787,82	1.050,10
2. curso	-	-
4. Aprovisionamientos	105.857.985,00	106.640.227,72
a) Consumo de mercaderías	-3.064.829,21	-1.810.689,05
Consumo de materias primas y otras materias		
b) Consumibles	-43.228.339,83	-45.554.693,14
c) Consumos de existencias de socios	-56.194.662,26	-59.277.498,39
d) Trabajos realizados por otras empresas	-3.370.153,70	2.652,86
5. Otros ingresos de explotacion	3.576.080,76	205.915,98
a) Ingresos accesorios y otros de gestión corriente	3.561.692,02	196.032,24
b) Subvenciones de explotacion incorporadas al resultado	14.388,74	9.883,74
6. Gastos de personal	-798.739,35	-724.549,23
a) Sueldos, salarios y asimilados	-620.913,98	-570.505,93
c) Cargas sociales	-177.825,37	-154.043,30
7. Otros gastos de explotacion	-2.801.708,60	-3.079.853,82
a) Servicios exteriores	-2.790.443,04	-3.072.625,99
b) Tributos	-11.265,56	-7.227,83
8. Amortizacion del inmovilizado	-480.572,33	-471.607,97
Imputación de subv. de inmovilizado no financiero y otras	100.563,76	110.196,14
9. Deterioro y resultado por enajenaciones del inmovilizado	460,00	13.721,92
b) Resultados por enajenaciones y otras	460,00	13.721,92
12. Dotacion al fondo educac., formac. y prom.	-156.020,61	-96.994,95
a) Dotación	-156.020,61	-96.994,95
13. Otros resultados	7.466,13	53.856,63
A.1) RESULTADO DE EXPLOTACIÓN	1.094.289,71	921.797,86
14. Ingresos financieros	119.573,72	255.521,45
b) De valores negociables y otros inst. financ.	119.573,72	255.521,45
b.2) De terceros	96.333,92	229.578,70
b.3) De socios	23.239,80	25.942,75
15. Gastos financieros	-155.660,70	-286.364,74
a) Por deudas con empresas del grupo y socios	-57.238,73	-74.946,33
b) Por deudas con terceros	-98.421,97	-211.418,41
Deterioro y resultado por enajenaciones de instrumentos financieros.	345.982,76	-18.000,00
b) Resultados por enajenaciones y otras	345.982,76	-18.000,00
A.2) RESULTADO FINANCIERO	309.895,78	-48.843,29
A.3) RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS	1.404.185,49	872.954,57
19. Impuestos sobre beneficios	-109.224,86	-167.880,37
A.4) RTDO. DEL EJERCICIO	1.294.960,63	705.074,20

ANEXO IV: CONTROL CAPITAL SOCIAL

PN-10

AUDITOR: Apellidos, Nombre
AUDITORIA: 31/12/2016
EMPRESA: Pork, Soc. Coop.

FECHA: X/X/2017
HECHO POR: Ayudante 1
REVISADO: ✓

NOMBRE DEL SOCIO	NÚMERO ACCIONES	CLASE	NO EXIGIBLE	EXIGIBLE LARGO PLAZO	EXIGIBLE CORTO PLAZO	APORTACIÓN SUSCRITA
Ramón Sancho, C.	1	A	0	600	0	TOTAL
Pérez Antilla, L.	1	A	0	600	0	TOTAL
Lubier Ensigne, M.	3	A	0	1.800	0	TOTAL
López Carreño, P.	1	A	0	600	0	TOTAL
Ortega García, J.	1	A	0	600	0	TOTAL
Romero Muñoz, C.	2	A	0	1.200	0	TOTAL
Carabantes Pérez, H.	1	A	0	600	0	TOTAL
RESTO	19	A	0	11.400	0	TOTAL
Galdós Sánchez, K.	1	B	0	6	0	TOTAL
RESTO	160	B	0	960	0	TOTAL
TOTAL	190		0	18.366	0	0

(100)

(150)

(502)

¿Diferencias
en
valoración?

¿Correcta
clasificación?

Saldo cuenta 100	0 DIF.	0
Saldo cuenta 150	18.366 DIF.	0
Saldo cuenta 502	0 DIF.	0

✓

✓

✓

✓

✓

✓

ANEXO V: CONTROL SOCIOS

AP-FP

AUDITOR: Apellidos, Nombre

FECHA: X/X/2017
Ayudante

AUDITORIA: 31/12/2016

HECHO POR: 1

EMPRESA: Pork, Soc. Coop.

REVISADO: ✓

NOMBRE DEL SOCIO	NÚMERO ACCIONES	CLASE	VALOR NOMINAL	DESEMBOLSO REALIZADO	DESEMBOLSO OBLIGATORIO A 31-1-2016	ALTA/BAJA
Ramón Sancho, C.	1	A	600	600	600	-
Perez Antilla, L.	1	A	600	600	600	-
Lubier Ensigne, M.	3	A	1.800	1.800	1.800	-
Lopez Carreño, P.	1	A	600	600	600	-
Ortega García, J.	1	A	600	600	600	-
Romero Muñoz, C.	2	A	1.200	1.200	1.200	-
Carabantes Perez, H.	1	A	600	600	600	-
RESTO	19	A	11.400	11.400	11.400	-
Galdos Sanchez, K.	1	B	6	6	6	ALTA
RESTO	160	B	960	960	960	-

ANEXO VI: REVISIÓN REMUNERACIÓN SOCIOS

PN-10

AUDITOR: Apellidos, Nombre
AUDITORIA: 31/12/2016
EMPRESA: Pork, Soc.Coop.

FECHA: X/X/2017
HECHO POR: Ayudante 1
REVISADO: ✓

NOMBRE DEL SOCIO	NÚMERO ACCIONES	CLASIFICACIÓN	DESEMBOLSO REALIZADO	REMUNERACIÓN A 31-12-2016	TRATAMIENTO REMUNERACIÓN	LÍMITE= 6+i	¿EXCESO?	¿CORRECTO?
Ramón Sancho, C.	1	PN			DIST. RDTO			
		PASIVO	600	50,00	GASTO	54,00	✓	✓
Perez Antilla, L.	1	PN			DIST. RDTO			
		PASIVO	600	50,00	GASTO	54,00	✓	✓
Lubier Ensigne, M.	3	PN			DIST. RDTO			
		PASIVO	1.800	150,00	GASTO	162,00	✓	✓
Lopez Carreño, P.	1	PN			DIST. RDTO			
		PASIVO	600	50,00	GASTO	54,00	✓	✓
Ortega García, J.	1	PN			DIST. RDTO			
		PASIVO	600	50,00	GASTO	54,00	✓	✓
Galdos Sanchez, K.	1	PN			DIST. RDTO			
		PASIVO	6	0,50	GASTO	0,54	✓	✓
RESTO	152	PN			DIST. RDTO			
		PASIVO	14.160	1.180,00	GASTO	1.274,40	✓	✓

1.530,50
TOTAL A PAGAR

✓

i= interés legal del dinero
 En 2016 es un 3%

ANEXO VII: REVISIÓN F.R.O.

PN-11

AUDITOR: Apellidos, Nombre

AUDITORIA: 31/12/2016

EMPRESA: Pork, Soc. Coop.

FECHA: X/X/2017

HECHO POR: Ayudante 1

REVISADO: ✓

RESULTADO ANTES IMPUESTOS

2015 872.954,67

Resultado cooperativo: 711.003,92

Resultado extra-cooperativo: 161.950,75

		COOPERATIVA	AUDITOR	DIFERENCIAS	AJUSTE PROPUESTO
SALDO INICIAL		2.234.260,71	2.234.260,71	0,00	✓
DOTACIONES	20% COOP	142.200,78	142.200,78	0,00	✓
	100% EXTRACOOOP	161.950,75	161.950,75	0,00	✓
	Baja socios	-	-	-	✓
	Cuotas ingreso	-	-	-	✓
	Operac. Intercoop	-	-	-	✓
IMPUTACIÓN PÉRDIDAS	LÍMITE	-	-	-	✓
SALDO FINAL		2.538.412,24	2.538.412,24	0,00	✓

ANEXO VIII: REVISIÓN F.E.P.

AUDITOR: Apellidos, Nombre

AUDITORIA: 31/12/2016

EMPRESA: Pork, Soc. Coop.

PN-14

FECHA: X/X/2017

HECHO POR: Ayudante 1

REVISADO: ✓

RESULTADO ANTES IMPUESTOS 1.404.185,49

Resultado cooperativo:

Resultado extra-cooperativo:

		CANTIDAD	DOC ACREDITA	TRATAMIENTO	REVISADO
SALDO INICIAL		116.269,72	CUENTA 148	PASIVO	✓
DOTACIONES	5% Rdo. Coop.	156.020,61	Propuesta aplicación resultado y contab.	GASTO (657)	✓
	Subvenciones	-	-	INGRESO	✓
	Multas socios	-		INGRESO	✓
APLICACIONES	Formación/educación	14.067,24	F/152.16 y F/410.16	MENOR PASIVO	✓
	Promoción	24.313,39	F/378.16	MENOR PASIVO	✓
	Comunidad	21.075,70	F/609.16	MENOR PASIVO	✓
	Otros (amort, GF...)	37.369,92	Contabilidad	MENOR PASIVO	✓
SALDO FINAL		175.464,08	CUENTA 148	PASIVO	✓

**ANEXO IX: REVISIÓN OPERACIONES CON
SOCIOS**

AUDITOR: Apellidos, Nombre
AUDITORIA: 31/12/2016
EMPRESA: Pork, Soc. Coop.

FECHA: PYG X/X/2017
HECHO POR: Ayudante 1
REVISADO: ✓

		Nº FACTURA	TOTAL FACTURA	DIFERENCIA MATERIAL	REVISADO
FACTURA 1 COMPRA	SOCIO	F/1302.16	205.896,36	Compra de pienso. Precio del kilo de pienso igual	✓
	TERCEROS	F/63.16	205.698,45		✓
	DIFERENCIA	-	197,91		
FACTURA 2 COMPRA	SOCIO	F/1975.16	98.345,20	Precio ganado de mercado	✓
	TERCEROS	F/548.16	99.523,00		✓
	DIFERENCIA	-	-1.177,80		
FACTURA 3 VENTA	SOCIO	F/3001.16	505.963,15	Venta de pienso. Precio del kilo de pienso igual	✓
	TERCEROS	F/115.16	507.155,20		✓
	DIFERENCIA	-	-1.192,05		
FACTURA 4 VENTA	SOCIO	F/3254.16	619.325,00	Precio ganado por imputación de costes.	✓
	TERCEROS	F/124.16	618.856,63		✓
	DIFERENCIA	-	468,37		

Se entenderá la hoja de control importante para las valoraciones fiscales, y no mercantiles
 Por ello, se dejan de lado los impuestos indirectos, centrándonos solo en lo que será ingreso y/o gasto
 Las facturas se hacen por muestreo, escogiendo las de cantidades más elevadas.

ANEXO X: REVISIÓN RESULTADOS FISCALES

AUDITOR: Apellidos, Nombre

AUDITORIA: 31/12/2016

EMPRESA: Pork, Soc.Coop.

PYG

FECHA: X/X/2017

HECHO POR: Ayudante 1

REVISADO: ✓

		RESULTADO COOPERATIVO	RESULTADO EXTRACOOPERATIVO	RESULTADO TOTAL	CONTABILIDAD	DIFERENCIAS POR VALOR DE MCDO	REVISADO
INGRESOS	VENTAS	43.751.105,34	17.106.092,69	60.857.198,03	(700)+(708)	no	✓
	CUOTAS SOCIOS	3.737,50	-	3.737,50	(75)	no	✓
	INGRESOS FINANCIEROS	29.282,09	165.825,32	195.107,41	(76)	no	✓
	SUBVENCIÓN	97.563,54	-	97.563,54	(740+746)	no	✓
	OTROS	-	196.261,98	196.261,98	(7)	no	✓
TOTAL INGRESOS		43.881.688,47	17.468.179,99	61.349.868,46			
GASTOS	ADQUISICIONES	42.040.447,30	16.884.902,97	58.925.350,27	(60)	no	✓
	RENTAS	13.000,00	-	13.000,00	(621)	no	✓
	DOTACIÓN FEP (Max 30%)	138.417,62	17.602,99	156.020,61	(657)	no	✓
	INTERESES SOCIOS	21.280,10	122.139,97	143.420,07	(66)	no	✓
	OTROS	422.784,91	285.107,11	707.892,02	(680+681+62X...)	no	✓
TOTAL GASTOS		42.635.929,93	17.309.753,04	59.945.682,97			✓
INGRESOS - GASTOS		1.245.758,54	158.426,95	1.404.185,49			✓

Cruzar las diferencias por valor de mercado con el papel de trabajo del impuesto sobre sociedades y la contabilidad.

ANEXO XI: REVISIÓN IMPUESTO SOCIEDADES

AUDITOR: Apellidos, Nombre

AUDITORIA: 31/12/2016

EMPRESA: Pork, Soc. Coop.

IS 1

FECHA: X/X/2017

HECHO

POR: Ayudante 1

REVISADO: ✓

	RESULTADO COOPERATIVO	RESULTADO EXTRACOOPERATIVO	RESULTADO TOTAL	CÁLCULO SOCIEDAD	DIFERENCIAS	REVISADO
RESULTADO	1.245.758,54	158.426,95	1.404.185,49	1.404.185,49	0,00	✓
DIFERENCIAS VALOR MCDO (1)	-	-	-	-	-	✓
LIBERTAD AMORTIZACIÓN	51.888,91	21.999,96	73.888,87	73.888,87	0,00	✓
OTRAS DIFERENCIAS	-	-	-	-	-	✓
BASE IMPONIBLE PREVIA	1.297.647,45	180.426,91	1.478.074,36	1.478.074,36	0,00	✓
50% DOTACIÓN FRO	124.575,85	79.213,47	203.789,32	203.789,32	0,00	✓
BASE IMPONIBLE	1.173.071,60	101.213,44	1.274.285,04	1.274.285,04	0,00	✓
TIPO IMPOSITIVO	20%	25%	20%	20%	0%	✓
CUOTA INTEGRAL	234.614,32	25.303,36	259.917,68	259.917,68	0,00	✓
BONIF. ESPECIAL. PROTEGIDA (2)	117.307,16	12.652	129.958,84	129.958,84	0,00	✓
CUOTA INTEGRAL AJUSTADA	117.307,16	12.651,68	129.958,84	129.958,84	0,00	✓
RETENCIONES		43.057,52	43.057,52	43.057,52	0,00	✓
PAGOS A CUENTA (3)		96.726,62	96.726,62	96.726,62	0,00	✓
CUOTA LIQUIDA		-9.825,30	-9.825,30	-9.825,30	0,00	✓

(1) Diferencia por valorar las operaciones con socios a valor de mercado. Cruzado con la hoja de trabajo de revisión de resultados.

(2) Solo podrán gozar de esta bonificación si es especialmente protegida.

(3) Cruzar con los modelos 202 de pagos fraccionados

ANEXO XII: REVISIÓN IMPUESTO SOCIEDADES. Control libertad amortización

IS 2

AUDITOR: Apellidos, Nombre
AUDITORIA: 31/12/2016
EMPRESA: Pork, Soc. Coop.

FECHA: X/X/2017
HECHO POR: Ayudante 1
REVISADO: √

	FACTURA. ADQUISICIÓN <=3años	AMORTIZACION CONTABLE	AMORTIZACION FISCAL	DIFERENCIAS	SALDO 479 (1)	REVISADO
Maquina recogida pienso	1º año	45.689,00	20.000,00	25.689,00	5.394,69	√
Maquina limpieza	1º año	23.978,80	500,00	23.478,80	4.930,55	√
Mobiliario oficina	2º año	4.200,00	3.500,00	700,00	147,00	√
Oficina central	1º año	100.756,07	80.000,00	20.756,07	4.358,77	√
Elemento transporte	3º año	18.265,00	15.000,00	3.265,00	685,65	√
TOTALES:		192.888,87	119.000,00	73.888,87	15.516,66	

(2)

(1) Tiene que ser la diferencia de amortizaciones, por el tipo impositivo

(2) Nunca puede ser > resultado coop. - aplicación obligatoria F.R.O. - participación personal asalariado

ANEXO XIII: Balances por secciones.**CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS POR SECCIONES AÑO 2016:**

CONCEPTOS	PIENSO	PORCINO	CREDITO	TOTAL IMPORTE	
<i>Importe Neto de la Cifra de Negocios</i>					
+ <i>Importe neto de la cifra de negocios entre secciones</i>	51.066.453,71	56.456.079,06	0,00	107.522.532,77	96,71%
+ <i>Otros ingresos relacionados con la explotación</i>	290.177,16	3.368.229,54	450,00	3.658.856,70	3,29%
- <i>Otros ingresos imputados entre secciones</i>	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00%
= INGRESOS DE LA SECCIÓN	51.356.630,87	59.824.308,60	450,00	111.181.389,47	100,00%
<i>Consumos</i>					
- <i>Compras imputadas entre secciones</i>	46.236.469,83	59.621.515,17	0,00	105.857.985,00	95,21%
= VALOR AÑADIDO	5.120.161,04	202.793,43	450,00	5.323.404,47	4,79%
- <i>Otros gastos</i>	2.656.677,35	106.361,11	38.670,14	2.801.708,60	2,52%
- <i>Gastos de Personal</i>	740.735,44	58.003,91	0,00	798.739,35	0,72%
- <i>Dotación al fondo de educación, formación y promoción</i>	153.961,14	811,31	1.248,16	156.020,61	0,14%
= RESULTADO BRUTO DE EXPLOTACIÓN	1.568.787,11	37.617,10	-39.468,30	1.566.935,91	1,41%
- <i>Dotaciones para amortizaciones de inmovilizado</i>	480.572,33	0,00	0,00	480.572,33	0,43%
- <i>Insolvencias de cto. y variación de las provisiones de la actividad</i>	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00%
+ <i>Beneficios procedentes del inmovilizado e ingresos excepcionales</i>	376.961,55	0,00	0,00	376.961,55	0,34%
- <i>Perdidas procedentes del inmovilizado y gastos excepcionales</i>	1.052,66	0,00	0,00	1.052,66	0,00%
= RESULTADO NETO DE EXPLOTACIÓN	1.464.123,67	37.617,10	-39.468,30	1.462.272,47	1,32%
+ <i>Ingresos financieros</i>	15.985,69	0,00	103.588,03	119.573,72	0,11%
- <i>Gastos financieros por remuneraciones al capital</i>	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00%
- <i>Otros gastos financieros</i>	94.483,25	30.297,76	52.879,69	177.660,70	0,16%
- <i>Dotaciones y deterioros de instrumentos financieros</i>	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00%
= RESULTADO FINANCIERO	-78.497,56	-30.297,76	50.708,34	-58.086,98	-0,05%
= RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS	1.385.626,11	7.319,34	11.240,04	1.404.185,49	1,26%
<i>Impuesto sobre Sociedades</i>	107.783,09	567,97	873,80	109.224,86	0,10%
= RESULTADO DEL EJERCICIO PROCEDENTE DE LAS ACTIVIDADES CONTINUADAS	1.277.843,02	6.751,37	10.366,24	1.294.960,63	1,16%
<i>Operaciones Interrumpidas</i>	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00%
= RESULTADO PROCEDENTE DE OP. INTERRUMPIDAS NETO DE IMPTOS.	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00%
EXCEDENTE DE LA COOPERATIVA	1.277.843,02	6.751,37	10.366,24	1.294.960,63	1,16%

BALANCE DE SITUACION POR SECCIONES AÑO 2016:

CONCEPTOS	PIENSO	PORCINO	CREDITO	TOTAL
ACTIVO NO CORRIENTE				
A) Inmovilizado				
- Inmovilizado intangible	5.002,92	0,00	0,00	5.002,92
- Inmovilizado material	6.050.206,65	0,00	0,00	6.050.206,65
B) Inversiones financieras	2.885.353,96	0,00	0,00	2.885.353,96
C) Activos por imptos. diferidos	110.698,28	0,00	0,00	110.698,28
ACTIVO CORRIENTE				
B) Existencias	1.146.239,35	0,00	0,00	1.146.239,35
C) Deudores	4.191.123,92	2.586.998,30	10.477,84	6.788.600,06
D) Tesorería e inversiones a corto	512.323,83	0,00	12.891.828,40	13.404.152,23
E) Otro activo no corriente	0,00	0,00	0,00	0,00
TOTAL ACTIVO	14.900.948,91	2.586.998,30	12.902.306,24	30.390.253,45

CONCEPTOS	PIENSO	PORCINO	CREDITO	TOTAL
PATRIMONIO NETO				
A) Fondos Propios	8.340.236,71	221.201,36	33.789,08	8.595.227,15
C) Subvenciones, donaciones y legados	835.098,49	0,00	0,00	835.098,49
PASIVO				
A) Fondo de Educación, Formación y prom.	173.402,21	813,06	1.248,82	175.464,09
B) Deudas con características especiales: Capital Social	17.730,00	0,00	636,00	18.366,00
C) Provisiones	450.000,00	0,00	52.000,00	502.000,00
D) Acreedores a largo plazo	2.944.143,64	0,00	0,00	2.944.143,64
E) Acreedores a corto plazo	2.140.337,86	2.364.983,88	12.814.632,34	17.319.954,08
TOTAL PATRIMONIO NETO Y PASIVO	14.900.948,91	2.586.998,30	12.902.306,24	30.390.253,45