



BOICAC Nº 97/2014 Consulta 4

Sobre determinados aspectos relacionados con el tratamiento contable de una explotación avícola.

Respuesta

La consulta se formula en relación con una compañía cuyo objeto social es la actividad de producción, comercialización y venta de productos avícolas y pecuarios, ampliándose el mismo a la actividad de manipulación y envasado de productos avícolas y agropecuarios, así como la producción, comercialización, venta, manipulación y envasado de sus derivados. En ella se plantea la valoración de una camada de aves, que en el momento de su adquisición se registran como inmovilizado en curso y que tras la activación de los costes correspondientes se reclasifican como elementos del inmovilizado material, en particular se detalla la forma de amortizar y de calcular el deterioro de valor de dichas camadas.

A estos efectos, la consulta indica que las aves se amortizan en un periodo de 28 meses, aplicando porcentajes que van del 2% al 4,45% en función de la productividad mensual, hasta alcanzar el 100% del valor amortizable.

La consulta versa sobre si es adecuado mantener el criterio seguido hasta el momento, y que consiste en reflejar en cada ejercicio una pérdida por deterioro calculada por diferencia entre el valor contable del inmovilizado y su valor de realización, entendido este último como el importe que se obtendría por la venta de la camada, considerando que transcurrido un corto espacio de tiempo (tres meses) desde el inicio de la producción se pierde aproximadamente el 75% de su valor. Como alternativa se plantea no dotar deterioro por entender que el valor en uso tiende al valor contable, siempre que se cumpla con el periodo normal de producción de 28 meses.

La valoración contable de los elementos del inmovilizado de la empresa debe ajustarse a los criterios establecidos en la norma de registro y valoración (NRV) 2ª Inmovilizado material, de la segunda parte del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre. Adicionalmente se recuerda que en desarrollo de esta NRV se ha aprobado la Resolución de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias y la Resolución de 18 de septiembre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración e información a incluir en la memoria de las cuentas anuales sobre el deterioro del valor de los activos.

Respecto a la amortización, el apartado 2.1 de la NRV 2ª Inmovilizado material, indica que las amortizaciones habrán de establecerse de manera sistemática y racional en función de la vida útil de los bienes y de su valor residual, atendiendo a la depreciación que normalmente sufran por su funcionamiento, uso y disfrute, sin perjuicio de considerar también la obsolescencia técnica o comercial que pudiera afectarlos.



El concepto económico de amortización abarca, por tanto, cualquier tipo de depreciación, incluida la ocasionada por el mero transcurso del tiempo, y su dotación es obligatoria independientemente del resultado de la empresa.

Por otro lado, el apartado 3.5 de la norma 2ª de la Resolución de 1 de marzo de 2013, en relación con los métodos de amortización, señala:

"Podrán utilizarse aquellos métodos de amortización que de acuerdo con un criterio técnico-económico distribuyan los costes de la amortización a lo largo de la vida útil, con independencia de consideraciones fiscales o de las condiciones de rentabilidad en que se desenvuelve la empresa. Entre estos métodos se incluyen, el método lineal que dará lugar a un cargo por amortización constante a lo largo de la vida útil del activo, el método de depreciación decreciente en función del valor contable del elemento y que dará lugar a un cargo por amortización que irá disminuyendo a lo largo de su vida útil y el método de unidades de producción que supondrá un gasto por amortización basado en la utilización o producción esperada."

De lo anterior cabe concluir que la depreciación es una cuestión técnica, por lo que ésta, así como los parámetros necesarios para su cuantificación deberán justificarse bajo dicho planteamiento, sin que resulten admisibles los criterios fiscales, financieros o de reparto de resultados.

En cuanto a las correcciones valorativas, la NRV 2ª. Inmovilizado material, del PGC, en su apartado 2.2 Deterioro de valor, expresa:

"Se producirá una pérdida por deterioro del valor de un elemento del inmovilizado material cuando su valor contable supere a su importe recuperable, entendido éste como el mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y su valor en uso."

Considerando este criterio y, en su desarrollo, lo previsto en la Resolución de 18 de septiembre de 2013, cuando una empresa identifica un indicio de deterioro en un activo, debe calcular el valor en uso o cantidad que puede recuperar si lo emplea en el curso ordinario de sus operaciones, considerando el valor temporal del dinero y los riesgos específicos del elemento patrimonial, y su valor razonable menos los costes de venta. El activo estará deteriorado si la mayor de estas dos cantidades es inferior a su valor en libros.

De acuerdo con lo anterior, si la empresa consultante identifica un indicio del deterioro de valor de las camadas, solo deberá reconocer una pérdida por deterioro si el importe recuperable del inmovilizado, en los términos indicados, es inferior a su valor en libros.

Las correcciones valorativas por deterioro del inmovilizado material, así como su reversión cuando las circunstancias que las motivaron hubieran dejado de existir, se reconocerán como un gasto o un ingreso, respectivamente, en la cuenta de pérdidas y ganancias tal y como establece el apartado 2.2 de la NRV 2ª del PGC.



A mayor abundamiento se informa que la disposición final séptima del Real Decreto-ley 4/2014, de 7 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes en materia de refinanciación y reestructuración de deuda empresarial, amplía a los ejercicios sociales que se cierran en el año 2014 lo establecido en la disposición adicional única del Real Decreto-ley 10/2008, de 12 de diciembre, en el sentido de no computar las pérdidas por deterioro reconocidas en las cuentas anuales, derivadas del inmovilizado material, las inversiones inmobiliarias y las existencias o préstamos y partidas a cobrar, a los solos efectos de la determinación de las pérdidas para la reducción obligatoria de capital regulada en el artículo 327 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, y para la disolución prevista en el artículo 363.1.e) del citado texto refundido, así como respecto del cumplimiento del presupuesto objetivo del concurso contemplado en el artículo 2 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.