



Consulta 8

Sobre la valoración de los productos de “ciclo largo” entregados por los socios a una cooperativa.

Respuesta:

Las cooperativas agrarias dedicadas a la elaboración de vinos agrupan prioritariamente a productores de uva, integrando procesos y servicios precisos para la vinificación de la uva y su posterior comercialización en forma de vino a granel o embotellado. El vino embotellado puede llegar a tener un ciclo de producción de hasta seis o siete años y el vino a granel puede permanecer durante varios ejercicios en “stock”.

Según indica el consultante, estas circunstancias provocan que el precio de adquisición de la uva a los socios en función del precio de liquidación definitivo no sea posible por desconocer cuál será el precio de liquidación del producto en fase de elaboración. Por este motivo, las bodegas cooperativas adoptan el criterio de valorar la uva aportada por los socios atendiendo al acuerdo alcanzado por las partes, valorando sus existencias finales a coste de producción o valor neto realizable.

A la vista de estos antecedentes, la consulta plantea dos cuestiones:

1. Si es aceptable, en el caso anterior, valorar la uva aportada por los socios atendiendo al acuerdo entre las partes.
2. Cómo se registrará contablemente la pérdida en aquellos casos en que dada la disminución del precio del vino en el mercado, el precio al que finalmente se venda este último, sea inferior al precio de adquisición de la uva acordado entre el socio y la cooperativa.

La contabilidad de las sociedades cooperativas se enmarca en el Código de Comercio y por tanto, para los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2008, estas sociedades deben aplicar el desarrollo reglamentario del citado texto, esto es, el Plan General de Contabilidad (en adelante PGC) aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, sin perjuicio de seguir considerando los aspectos contables singulares regulados en las normas aprobadas por la Orden ECO/3614/2003, de 16 de diciembre. En los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2011 serán de aplicación las nuevas normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas (NACSC) aprobadas por la Orden 3360/2010, de 21 de diciembre, y que derogan a las aprobadas en el año 2003.

Tanto las actuales Normas como las aprobadas en el año 2003, establecen que en todo lo no modificado específicamente por ellas, será de aplicación el PGC, así como las adaptaciones sectoriales y las Resoluciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Las adquisiciones de bienes a los socios se regulan en la norma octava de las NACSC, como sigue:



“La valoración de las adquisiciones de bienes a los socios para la gestión cooperativa se realizará, en el momento en que se lleve a cabo la operación, por el precio de adquisición, es decir, por el importe pagado o pendiente de pago correspondiente a la transacción efectuada, sin perjuicio de lo indicado posteriormente.

dicho precio se fija en función de circunstancias futuras, entre las que puede estar el valor neto realizable o cualquier otro parámetro, se efectuará una estimación inicial con el fin de determinar el precio de adquisición

La parte del precio de adquisición estimado que supere el importe pagado o comprometido a pagar en firme figurará, a efectos de su registro contable, en una partida acreedora del pasivo del balance. Si media un cierre de ejercicio desde la adquisición hasta la liquidación definitiva, se estimarán de nuevo dichas circunstancias en esa fecha de cierre de acuerdo con la información disponible; esta nueva estimación se efectuará también en el caso de elaboración de estados financieros intermedios (...).”

Asimismo en relación con estas operaciones, en el punto 16 de la Introducción de las NACSC se enfatizan los siguientes aspectos:

“En los casos en los que la cooperativa adquiere bienes a los socios, lo hace a resultas de la liquidación, es decir, al precio de venta a terceros, una vez deducidos los gastos necesarios para realizar la venta y, en su caso, los necesarios para transformar los bienes adquiridos (valor neto realizable).

Ello justifica que la Norma octava incluya un tratamiento especial en la valoración de las adquisiciones de bienes a los socios para la gestión cooperativa, especialmente en aquellos casos en que el precio de adquisición se fije en función de circunstancias y, de forma particular, cuando las leyes de cooperativas de las distintas comunidades autónomas impongan un límite a dicho precio, o cuando se pacte que el precio de adquisición no pueda superar el valor neto realizable u otro valor.”

De todo lo anterior se pueden inferir las siguientes conclusiones:

- a) La valoración de la uva aportada por el socio a la sociedad cooperativa debe valorarse por el precio de adquisición, es decir, por el importe pagado o pendiente de pago correspondiente a la transacción efectuada en función del precio acordado entre las partes.
- b) A mayor abundamiento, la norma también aclara, ante la previsión que en tal sentido realizan algunas leyes de cooperativas, cómo debería valorarse la compra en el supuesto de que el precio fuese contingente.
- c) De lo anterior no cabe deducir que la norma contable imponga el sistema de registro que se describe en la consulta, que podríamos denominar del “precio provisional a resultas de la liquidación”.
- d) En definitiva, el citado criterio solo resultará aplicable cuando las partes hubiesen acordado un precio contingente o cuando dicho pacto venga impuesto por la correspondiente ley, circunstancia que no entra a valorar



este Instituto por carecer de competencias para interpretar la legislación sustantiva de las sociedades cooperativas.

En cuanto a la segunda cuestión, relativa a la pérdida de valor derivada de la disminución sucesiva durante varios ejercicios consecutivos del precio de mercado del vino, resultará de aplicación lo previsto en la NRV 10ª "Existencias" del PGC para el registro contable del deterioro, en la medida en que las NACSC no establecen ninguna especialidad al respecto.

En particular, el apartado 2 del la NRV 10ª establece lo siguiente:

"Cuando el valor neto realizable de las existencias sea inferior a su precio de adquisición o a su coste de producción, se efectuarán las oportunas correcciones valorativas reconociéndolas como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias.

En el caso de las materias primas y otras materias consumibles en el proceso de producción, no se realizará corrección valorativa siempre que se espere que los productos terminados a los que se incorporen sean vendidos por encima del coste. Cuando proceda realizar corrección valorativa, el precio de reposición de las materias primas y otras materias consumibles puede ser la mejor medida disponible de su valor neto realizable."

Por tanto, en el caso de que el vino elaborado incorpore uva que se adquirió a un precio superior al que se espera vender, se habrá producido un deterioro del producto en curso o en su caso del producto terminado. Este deterioro deberá registrarse como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en el que la sociedad cooperativa tenga evidencia de la citada pérdida, circunstancia que tal y como describe el consultante es anterior al momento en que se producirá su venta a terceros.

A mayor abundamiento cabe señalar que la definición de "valor neto realizable" está recogida en el apartado 6º, punto 3, del Marco Conceptual de la Contabilidad del PGC en los siguientes términos:

"El valor neto realizable de un activo es el importe que la empresa puede obtener por su enajenación en el mercado, en el curso normal del negocio, deduciendo los costes estimados necesarios para llevarla a cabo, así como, en el caso de las materias primas y de los productos en curso, los costes estimados necesarios para terminar su producción, construcción o fabricación."

Por último cabe señalar que en el supuesto de que la sociedad cooperativa aplicase el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas y Empresas, las conclusiones que se recogen en la presente contestación no variarían.