

Caso práctico sobre la contabilización del deterioro en el caso de una explotación avícola.

03/02/2025

Dr. Gregorio Labatut Serer.

Profesor Honorario de la Universidad de Valencia.

<http://gregorio-labatut.blogspot.com/>

En esta ocasión nos vamos a ocupar de la problemática del registro contable del deterioro de activos no corrientes, pero en un caso de una explotación agrícola.

El ICAC ya se ocupó de esta cuestión en la consulta número 4 del BOICAC número 97/marzo 2014 sobre determinados aspectos relacionados con el tratamiento contable de una explotación avícola.

La consulta se formuló al ICAC era 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 concreto se le planteó al ICAC 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.

En concreto, la consulta fue 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.

El ICAC, contesta que evidentemente, 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, y también según lo indicado en 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.

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.

Veamos un caso práctico.

Una empresa tiene una camada de aves dedicada a la producción, registrada como inmovilizado material. El valor inicial de la camada era de 4.000.000 euros.

Las aves se amortizan en un periodo de 25 meses, aplicando un porcentaje del 4 % mensual.

Al cierre del ejercicio, tras haber transcurrido cinco meses de actividad la amortización acumulada asciende a 800.000 euros.

Se sabe que en ese momento 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 (cinco meses) desde el inicio de la producción se pierde aproximadamente el 25% de su valor.

Para calcular el valor en uso, se estima que durante los 20 meses siguientes se va a recuperar las amortizaciones más un margen del 20% más. El tipo de descuento en función del riesgo de la empresa se estima en un 0,5 % mensual.

SE PIDE:

Determinar si existe deterioro, y registrarlo en su caso.

SOLUCIÓN:

Tenemos que determinar el importe recuperable, que será el valor mayor entre el valor razonable menos los costes de venta (venta) y el valor en uso.

El valor razonable menos los costes de venta, se estima en: 75 % sobre (4.000.000 – 800.000) = 2.400.000 euros.

Valor en uso:

Importe que puede ser recuperado al mes por la actividad: (4 % sobre 4.000.000 = 160.000 euros) x 1,20 = 192.000 euros.

Cálculo del valor en uso: $192.000 \times \frac{1-(1+0,5)^{20}}{0,5} = 3.645.584,48 \text{ euros}$

El importe recuperable será el mayor entre el valor razonable menos los costes de venta (2.400.000) y el valor en uso (3.645.548,48), es este último. Esto es 3.645.584,48 euros.

El valor contable: 4.000.000 – 800.000 = 3.200.000 euros.

Como el valor contable (3.200.000) es menor que el importe recuperable (3.645.584,48), no corresponde registrar deterioro alguno.

Un saludo cordial.

Gregorio Labatut Serer

Profesor Honorario de la Universidad de Valencia.

[Gregorio Labatut Serer.](#)