Revista UCAMAN. Número 91: ¿Cumplo con los principios contables o hago bien la liquidación?

Como bien es sabido, el principal objetivo de la información financiera en las sociedades mercantiles es determinar el resultado (beneficio o pérdida) que se ha producido en un periodo, que coincide con el ejercicio social. La normativa contable está condicionada al cumplimiento de este fin: calcular fielmente el resultado de un ejercicio. Sin embargo, en las cooperativas agrarias este objetivo carece de relevancia. La contabilidad no está encaminada a determinar el resultado de un periodo, sino el valor de la liquidación del producto aportado por los socios en una campaña. El beneficio se sabe de antemano: es cero o próximo a cero. Es un dato y no la incógnita. En definitiva, lo importante no es conocer el resultado, sino la liquidación del producto aportado por el socio.

Para éste propósito no importa contabilizar los gastos e ingresos que se produzcan en un periodo, sino los que correspondan a una campaña, con independencia del periodo en que se devengan. La referencia temporal no es el periodo, sino la campaña (año agrícola de acuerdo con el ciclo vital del producto).

Si quiero hacer bien la liquidación ¿Como debo valorar las existencias?

Esta es la cuestión. Pongamos un ejemplo. Asumamos que somos una cooperativa de vino que cierra el 31 de agosto y tiene 5.000.000 de litros de vino de existencias finales. En agosto firmó un compromiso de venta con un cliente, que se compromete a retirar a partir del 1 de septiembre toda la mercancía a un precio de 0.40 euros. La contabilidad determina que el coste de elaboración (materia prima, mano de obra directa y otros costes imputables al proceso de elaboración) es de 0.30 euros. La cooperativa, asumiendo que los beneficios derivados del margen positivo corresponden a la uva traída por los socios en la campaña que liquida, ha valorado las existencias de vino a precio de venta y ha calculado el valor de liquidación de la uva en base a esa realidad. De acuerdo con esta situación, el resultado del ejercicio es próximo a cero, dado que esa es la política de la entidad: trasladar los posibles beneficios como mayor coste de la uva aportada por el socio.

Pues bien, el Plan General de Contabilidad (PGC) cita respecto a las existencias finales que *"se valorarán por el precio de adquisición o el **coste de producción**. Cuando el valor neto realizable* (valor de mercado) *de las existencias sea inferior a su precio de adquisición o a su coste de producción, se efectuarán las oportunas correcciones valorativas."*

Podríamos resumir que, en base a la legislación vigente, las cooperativas **deberían valorar las existencias finales al coste de producción y únicamente sería admisible hacerlo a precio de venta cuando éste es inferior.**

En nuestro ejemplo, existe un exceso de valor de las existencias finales por 500.000 euros (5.000.000x0.1) respecto al importe admitido contablemente. Si se decide seguir los Principios Contables Generalmente Aceptados (PCGA) se deberían reconocer unas pérdidas de 500.000 euros que, en base a la ley de cooperativas de nuestra región, deben ser asumidas por los socios *"en proporción a las operaciones, servicios o actividades realizadas por cada uno de ellos con la cooperativa"*. En consecuencia, ese medio millón de euros de beneficio generado por las uvas aportadas por los socios en la campaña que se liquida, les serían detraídas del precio pagado y, por el contrario, el citado importe, les sería entregado, vía liquidación del producto, a los socios que traigan uva en la campaña siguiente, que es cuando contablemente se devenga el beneficio. Esta situación es la que marca la ley: es legal pero injusta.

¿Cumplo la norma contable o hago bien la liquidación?

Lógicamente, en este caso, al consejo rector se le plantea la decisión de cumplir con la norma contable y hacer mal la liquidación o lo contrario. En definitiva, si valoro el vino a precio de coste, estaría traspasando de forma artificial beneficios de una campaña otra.

Dado que esta es una singularidad del funcionamiento de todas las cooperativas agrarias en nuestra región, hice una consulta al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC). En ella argumentaba que nuestra Ley de Cooperativas cita en su Art. 75: "*Las cooperativas deberán llevar una contabilidad ordenada y adecuada a su actividad con arreglo a lo establecido en el Código de Comercio, el Plan General de Contabilidad y las* ***singularidades de la naturaleza del régimen económico de la cooperativa****.*" Y mencionaba que la valoración de las existencia finales a precio de venta era una **singularidad** de las cooperativa para hacer correctamente la liquidación.

Y mi pregunta era muy simple: si es admisible el incumplimiento de lo establecido en la legislación contable respecto a la valoración de las existencias a precio de coste y sería aplicable el precio de venta en el caso de cooperativas agrarias por tratarse de una **singularidad**.

Pues bien, la contestación del ICAC no puede ser más clara y contundente: *"en el supuesto planteado por el consultante, las existencias de vino elaborado por la cooperativa, no se valorarán a precio de venta, sino que se valorarán por su coste de producción".*

Con esto queda clara la situación. En caso de que el margen sea positivo, el precio de venta será superior al coste de producción y el consejo rector debe elegir: cumplir con la norma contable o hacer correctamente la liquidación.

Lógicamente, el ejemplo puesto en las cooperativas de vino, se puede aplicar igualmente a otras que tengan otras actividades. Es por ejemplo el caso de las almazaras, los ajos, el cereal y todas las que mantengan producto aportado por el socio en su almacén, pendiente de vender, a la fecha de cierre del ejercicio.

Nota: Aquellas personas interesadas en recibir información adicional o plantear cualquier consulta al respecto, pueden visitar nuestra web: http://auditprocess.com

"En base a la norma contable, las cooperativas deberían valorar las existencias finales de producto al coste de producción y únicamente sería admisible la valoración a precio de venta cuando éste es inferior"

"Si valoramos las existencias finales al coste, tal como exige la norma contable, y no aplicamos el precio de venta, practicaremos mal la liquidación porque estaremos traspasando beneficios de una campaña a otra"

"Para la cooperativa, lo importante es practicar bien la liquidación. Y para eso, no importa considerar los gastos e ingresos que se produzcan en un periodo, sino los que correspondan a una campaña, con independencia del periodo en que se devengan"