



BOICAC Nº 86/2011 Consulta 1

Sobre la determinación del valor en uso de un activo que se ha financiado parcialmente con una subvención.

Respuesta:

Cuando una empresa identifica un indicio de deterioro en un activo debe calcular su valor razonable menos los costes de venta y 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. El activo estará deteriorado si la mayor de estas dos cantidades es inferior a su valor en libros.

El valor en uso de un activo o de una unidad generadora de efectivo se define en el apartado 6º "Criterios de valoración" del Marco Conceptual de la Contabilidad, incluido en la primera parte del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, como sigue:

"(...) es el valor actual de los flujos de efectivo futuros esperados, a través de su utilización en el curso normal del negocio y, en su caso, de su enajenación u otra forma de disposición, teniendo en cuenta su estado actual y actualizados a un tipo de interés de mercado sin riesgo, ajustado por los riesgos específicos del activo que no hayan ajustado las estimaciones de flujos de efectivo futuros. (...)"

Si el activo está subvencionado, para otorgar un adecuado tratamiento contable al flujo de efectivo que origina la subvención y que se aplica en la adquisición del activo, es preciso considerar las siguientes circunstancias.

La recuperación del valor en libros del activo en forma de flujos de efectivo a través de la venta de bienes o la prestación de servicios, previsiblemente carezca de relevancia desde la perspectiva del plan de negocios de la empresa, en la medida en que dichos costes han sido subvencionados y, en consecuencia, puede afirmarse que se han recuperado en el mismo momento en que se incurren.

Por otro lado, si el cálculo del valor en uso desconociese el efecto que origina la subvención, la incorporación del activo al patrimonio de la empresa previsiblemente vendría acompañada, ante la ausencia de un valor razonable, de la simultánea corrección valorativa y la correspondiente imputación de la subvención a la cuenta de pérdidas y ganancias, mostrándose en el balance de la entidad un efecto similar al que se derivaría de una presentación compensada del activo y la subvención, y contrario por tanto al criterio seguido por el PGC al considerar que el ingreso que pone de manifiesto la subvención recibida debe tener plenos efectos económicos.

Al amparo de estos argumentos, la subvención pendiente de imputar a la cuenta de pérdidas y ganancias vinculada a un activo subvencionado, se calificará como



un componente más del valor en uso del activo para determinar si existe una pérdida por deterioro.

Sin perjuicio de lo anterior, en el supuesto de que la empresa se viera obligada a reembolsar la subvención, esta circunstancia debería ser considerada como un indicio de deterioro de valor.