



REPÚBLICA



DOMINICANA



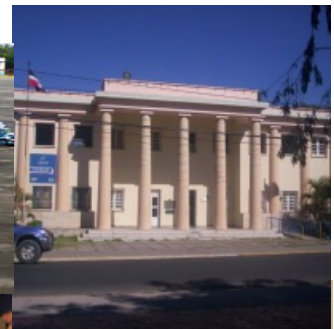
MINISTERIO DE HACIENDA

DIRECCION GENERAL DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL
(DIGECOG)

Manual de Políticas Contables Generales

1. ACTIVOS

1.2. Activos No Financieros



Año 2014

Políticas Contables Generales - Activo

1. ACTIVO	4
1.2. Activos No Financieros	4
1.2.1 Inventarios.....	4
Alcance	4
POLÍTICAS CONTABLES GENERALES	5
1. GENERALIDADES	5
Medición al inicio	5
2. ASPECTOS ESPECÍFICOS.....	5
Excepciones	6
Costos	8
Técnicas de Medición de Costos	10
1.2.2 Costos por Préstamos	14
Alcance	14
POLÍTICAS CONTABLES GENERALES	14
1. GENERALIDADES	14
2. ASPECTOS ESPECÍFICOS.....	15
1.2.3 Contrato de Construcción	17
Alcance	17
POLÍTICAS CONTABLES GENERALES	17
1. GENERALIDADES	17
1.2.4. Propiedades, Planta y Equipo.....	22
Alcance	22
POLÍTICAS CONTABLES GENERALES	23
1. GENERALIDADES	23
Medición al inicio	23
2. ASPECTOS ESPECÍFICOS.....	25
Medición posterior al inicio	25
Modelo de Costo	25
Modelo de Revaluación.....	28
Baja en cuenta	30
Bienes de infraestructura y de beneficio y uso público.....	30
Bienes históricos y culturales.....	32
Recursos Naturales.....	32
1.2.5. Propiedades de Inversión	33
Alcance	33
POLÍTICAS CONTABLES GENERALES	34
1. GENERALIDADES	34
Medición al inicio	34
2. ASPECTOS ESPECÍFICOS.....	37
Medición posterior al inicio	37
Modelo de Costo	37
Transferencias.....	39
Baja en cuenta	40
1.2.6. Activos Biológicos	42
Alcance	42
POLÍTICAS CONTABLES GENERALES	43
1. GENERALIDADES	43
Medición al inicio	43
2. ASPECTOS ESPECÍFICOS.....	43
Activos Biológicos	43

Valor Razonable de Activos Biológicos	44
Afectación de los Resultados	47
1.2.7. Activos Intangibles.....	48
Alcance.....	48
POLÍTICAS CONTABLES GENERALES.....	50
1. GENERALIDADES.....	50
Reconocimiento	50
Medición al inicio.....	50
2. ASPECTOS ESPECÍFICOS	51
Medición posterior al inicio.....	51
Control de un Activo Intangible	55
Costos	55
Proyecto de investigación y desarrollo	57
Intercambios de activos	59
Activos intangibles generados internamente	60
Reconocimiento como gasto.....	61
Vida Útil.....	61
Valor residual	63
Baja en cuenta	64
Amortización de Activos Intangibles	65
Deterioro	66
1.2.8. Concesión de Servicios Públicos	68
Alcance.....	68
POLÍTICAS CONTABLES GENERALES.....	69
1. GENERALIDADES.....	69
Reconocimiento del activo de concesión.....	69
Medición General del activo concesionado	71
2. ASPECTOS ESPECÍFICOS	71
Medición posterior a la inicial.....	71
Activo existente de la concedente	71
Activos proporcionados por el concesionario	73
Otros derechos de concesiones	74
1.2.9. Deterioros	75
Alcance.....	75
POLÍTICAS CONTABLES GENERALES.....	75
1. GENERALIDADES	75
Medición General.....	75
Valor Razonable menos costos necesarios para la venta.....	76
Valor de Uso de un ANGE	77
Valor de Uso de un AGE.....	79
2. ASPECTOS ESPECÍFICOS	83
Clasificación.....	83
Deterioro del valor.....	86
Activos Intangibles.....	89
Inventarios	90
Costos de Préstamos.....	91
Propiedades de Inversión	91
Propiedades, Planta y Equipo	91
Bienes Históricos y Culturales	92
Activos Biológicos	92

1. ACTIVO

**Fuente: NICSP 1, Párrafo 7,
NICSP 17, Párrafo 14, y
MCC.**

Los elementos del Activo se reconocerán como activos si, y sólo si, cumplen con las siguientes características:

- a) sean controlados por la entidad,
- b) surjan como consecuencia de hechos pasados,
- c) es probable que la entidad reciba beneficios económicos o potencial de servicio futuros asociados al activo; y
- d) el valor razonable o el costo del activo puedan ser medidos de forma fiable.

1.2. Activos No Financieros

Los activos no financieros son los que se detallan a continuación:

- a) [Inventarios](#);
- b) Propiedades, planta y equipo no concesionados y concesionados;
- c) [Propiedades de inversión](#);
- d) Activos biológicos no concesionados y concesionados;
- e) Bienes de infraestructura y de beneficio y uso público no concesionados y concesionados;
- f) [Bienes históricos y culturales](#);
- g) Recursos naturales no concesionados y concesionados;
- h) Activos intangibles no concesionados y concesionados;
- i) Activos no concesionados y concesionados en proceso de producción;
- j) Otros activos no financieros.

1.2.1 Inventarios

Alcance

**Fuente: NICSP 12, Párrafos 2, 11 y 12 y
NICSP 27, Párrafo 5.**

Comprende:

- a) los bienes comprados y mantenidos para revender, incluyendo, por ejemplo, las mercancías adquiridas por una entidad y almacenadas para tales fines, o los terrenos y otros activos inmuebles mantenidos para la venta;
- b) los bienes producidos terminados, o el trabajo en curso producido por la entidad;
- c) los materiales y suministros en espera de ser utilizados en el proceso productivo y los bienes comprados o producidos por la entidad para ser distribuidos a terceros, sin contraprestación o por una contraprestación

- insignificante, como ser por ejemplo, los libros de texto producidos por una autoridad sanitaria para donarlos a las escuelas;
- d) la prestación de servicios, por los que aún no se ha reconocido el ingreso por la prestación;
 - e) las obras en curso, destinadas a la venta o a la transferencia sin contraprestación a favor de terceros, incluyendo los materiales para cursos de formación o prácticas y los servicios a clientes;
 - f) alimentos y productos agrícolas destinados a la venta o consumo en la etapa posterior al punto de la cosecha y recolección; e
 - g) inventarios en general que, en el sector público, pueden incluir:
 - 1. municiones;
 - 2. materiales consumibles;
 - 3. materiales de mantenimiento;
 - 4. piezas de repuesto de planta o equipo que no se tratan como [Propiedades, Planta y Equipo \(PPE\)](#);
 - 5. suministros del servicio postal almacenados para la venta (por ejemplo, sellos o estampillas).

No comprende:

- a) obras en curso provenientes de [contratos de construcción](#) (NICSP 11, “Contratos de Construcción”), incluyendo los contratos de servicio directamente relacionados con ellas;
- b) instrumentos financieros (NICSP 28, “Instrumentos Financieros: Presentación” y NICSP 29, “Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición”);
- c) [activos biológicos](#) relacionados con la actividad de la agricultura y la producción agrícola en el punto de cosecha o recolección (NICSP 27, “Agricultura”); y
- d) trabajos en curso de servicios que van a ser prestados recibiendo a cambio, directamente de los receptores de los mismos, una contraprestación nula o simbólica.

POLÍTICAS CONTABLES GENERALES

1. GENERALIDADES

Medición al inicio

1.2.1.1.01 Medición general de los inventarios

Fuente: NICSP 12, Párrafo 15.

Los [inventarios](#) deberán medirse **al costo o al [valor realizable neto](#)**, el que sea menor.

2. ASPECTOS ESPECÍFICOS

Excepciones

1.2.1.2.01 Excepciones a la medición general de los inventarios

Fuente: NICSP 12, Párrafos 3, 16 y 17.

- a) Se exceptúan de la medición general y se medirán, según sea el caso, las siguientes transacciones:
1. adquisición de bienes por transacción sin contraprestación,
 2. bienes a distribuir sin contraprestación a cambio, o por una contraprestación insignificante, y
 3. bienes para consumirlos en el proceso de producción de bienes.
- b) No es de aplicación la medición general y se medirán, según sea el caso, las entidades que mantengan inventarios y que realicen las siguientes actividades:
1. Productores que midan sus inventarios a [valor realizable neto](#):
 - i. de productos agrícolas y forestales,
 - ii. de productos agrícolas tras la cosecha, y
 - iii. de minerales y de productos minerales.
 2. Corredores que comercian con materias primas cotizables y midan sus inventarios al [valor razonable \(VR\)](#).

1.2.1.2.02 Medición de bienes adquiridos por transacciones sin contraprestación

Fuente: NICSP 12, Párrafo 16.

Para aquellos bienes adquiridos a través de transacciones sin contraprestación, **su costo se medirá a su VR** en la fecha de adquisición.

1.2.1.2.03 Medición de bienes a distribuir sin contraprestación

Fuente: NICSP 12, Párrafos 17 y 43.

En caso que se mantengan inventarios cuyos beneficios económicos o potencial de servicio futuros no estén directamente relacionados con la capacidad de generar entradas netas de efectivo, pudiendo por lo tanto dichos bienes generar una contraprestación nula o simbólica, los mismos se medirán por la cantidad que se necesitaría pagar para adquirir los beneficios económicos o potencial de servicios futuros necesarios para alcanzar los objetivos de la entidad.

Los inventarios deberán medirse al menor **valor entre el costo y el [costo corriente de reposición \(CCR\)](#)**, en caso que no puedan ser adquiridos en el mercado, mediante una estimación de su costo de reposición.

1.2.1.2.04 Medición de bienes para consumirlos en el proceso de producción de bienes

Fuente: NICSP 12, Párrafo 17.

En caso que se mantengan en el inventario bienes para ser consumidos en el proceso de producción de bienes que van a ser distribuidos sin contraprestación a cambio, o por una contraprestación insignificante, se medirán al **menor valor entre el costo y el CCR**.

1.2.1.2.05 Medición de bienes de productores agrícolas, forestales y minerales

Fuente: NICSP 12, Párrafos 7 y 3.

Las entidades que, como actividades productivas principales, mantengan inventarios de productos agrícolas, forestales y minerales y se den ciertas condiciones como ser:

- a) cuando se han recogido las cosechas agrícolas o se han extraído los minerales, siempre que su venta esté asegurada por un contrato a plazo, sea cual fuere su tipo o garantizada por el gobierno, o
- b) cuando existe un mercado activo y el riesgo de fracasar en la venta sea mínimo.

Se miden por su [valor realizable neto](#), y **los cambios en ese valor se reconocen como resultado en el periodo del cambio**.

1.2.1.2.06 Medición de bienes de corredores que comercian con materias primas cotizables

Fuente: NICSP 12, Párrafo 7.

Si una entidad comercia, como actividad principal, compra o vende materias primas cotizadas por cuenta propia, o bien por cuenta de terceros. Sus inventarios se adquieren, principalmente, con el propósito de venderlos en un futuro próximo, y generar ganancias procedentes de las fluctuaciones en el precio, o un margen de comercialización.

Dichos inventarios se medirán **por su VR menos los [costos de venta \(CV\)](#)**; los cambios en el importe se reconocerán en el resultado que se produzcan dichos cambios.

1.2.1.2.07 Medición de bienes incluidos en el inventario con características especiales

Fuente: DIGECOG.

Aquellas entidades públicas que tengan en sus inventarios bienes con características especiales y que requieran mediciones especiales distintas de las estipuladas en la Medición General de Inventarios, deberán realizar una presentación ante la DIGECOG, a efectos de establecer, de ser necesario, el marco normativo aplicable a través de las [Políticas Contables Particulares \(PCP\)](#).

Costos

1.2.1.2.08 Costo de los Inventarios

Fuente: NICSP 12, Párrafos 18 y 20.

Son todos los **costos derivados de su adquisición y transformación**, así como **otros costos** en los que se haya incurrido para darles su condición y ubicación actuales.

1.2.1.2.09 Costos de adquisición

Fuente: NICSP 12, Párrafos 19 y 25.

El costo de adquisición de los inventarios comprenderá:

- a) el precio de compra, incluyendo aranceles de importación y otros impuestos (que no sean recuperables por la entidad ante las autoridades fiscales),
- b) los transportes,
- c) el almacenamiento previo o los que sean necesarios en el proceso productivo, previos a un proceso de elaboración ulterior, y
- d) otros costos directamente atribuibles a la adquisición de las mercaderías, materiales y suministros.

Los descuentos comerciales, las rebajas y otras partidas similares se deducirán al determinar el costo de adquisición.

1.2.1.2.10 Costos de conversión

Fuente: NICSP 12, Párrafo 20.

Los costos de convertir inventarios de trabajos en curso en inventarios de productos terminados se incurren, principalmente, en un entorno manufacturero y comprenderán todos los [costos directos, costos indirectos fijos y los costos indirectos variables](#).

1.2.1.2.11 Distribución de los costos indirectos fijos a los costos de conversión

Fuente: NICSP 12, Párrafo 21.
DIGECOG.

El proceso de distribución de los costos indirectos fijos a los costos de conversión se basará en la **capacidad normal de trabajo de los medios de producción**. Se entiende como capacidad normal de la producción la que se espera conseguir en circunstancias normales, considerando el promedio de varios períodos o temporadas y teniendo en cuenta la pérdida de capacidad que resulta de las operaciones previstas de mantenimiento. La distribución se ajustará a los siguientes términos:

- a) el monto del costo indirecto fijo distribuido a cada unidad de producción no se incrementará como consecuencia de un nivel bajo de producción, ni por la existencia de capacidad ociosa;

- b) los costos indirectos no distribuidos se reconocerán como gastos del período en el que han sido incurridos; y
- c) en períodos de producción anormalmente alta, el monto del costo indirecto distribuido a cada unidad de producción se disminuirá, de manera que no se midan los inventarios por encima del costo real.

La DIGECOG, a través de PCP, establecerá los parámetros para determinar bajo qué condiciones se considerará que el nivel real de producción se aproxima a la capacidad normal.

1.2.1.2.12 Distribución de los costos indirectos variables a los costos de conversión

Fuente: NICSP 12, Párrafo 21.

Los costos indirectos variables se distribuirán a cada unidad de producción, sobre la base del nivel real de uso de los medios de producción.

1.2.1.2.13 Costo de producto agrícola cosechado a partir de activos biológicos

Fuente: NICSP 12, Párrafo 29.

Los inventarios que comprenden productos agrícolas que las entidades hayan cosechado o recolectado a partir de sus activos biológicos, se medirán, en el momento de su reconocimiento inicial, por su: **VR menos los CV estimados**, en el momento de su cosecha o recolección.

1.2.1.2.14 Costos de inventario por la prestación de servicios

Fuente: NICSP 12, Párrafo 28.

Los costos por la prestación de servicios se componen fundamentalmente de mano de obra y otros costos del personal directamente involucrado en la prestación del servicio, incluyendo personal de supervisión y otros costos indirectos atribuibles.

No se incluyen en los costos por la prestación de servicio, y serán reconocidas como gastos del período en el que se hayan incurrido, las erogaciones por la mano de obra del personal que:

- a) no interviene en la prestación del servicio,
- b) interviene en el área de venta y demás costos relacionados con las ventas,
- y
- c) interviene en el área de administración general.

1.2.1.2.15 Costo de los bienes recibidos sin contraprestación

Fuente: NICSP 12, Párrafo 31.

Los bienes recibidos sin contraprestación, su costo del inventario es su **VR** a la fecha de ingreso al activo.

1.2.1.2.16 Costo de inventarios adquiridos con pagos aplazados

Fuente: NICSP 12, Párrafo 27.
DIGECOG.

Cuando las entidades adquieren inventarios con pagos aplazados y el acuerdo contiene de hecho un elemento de financiación, como puede ser, por ejemplo, la diferencia entre el precio de adquisición en condiciones normales de crédito y el importe pagado, este elemento se reconocerá como gasto por intereses a lo largo del período de financiación.

Por condiciones normales de crédito debe entenderse a los plazos y precios habituales a los que una entidad determinada accede en su operatoria ordinaria. Dichas condiciones serán estipuladas por la DIGECOG a través de PCP.

1.2.1.2.17 Otros Costos

Fuente: NICSP 12, Párrafo 24.
DIGECOG.

Se podrán incluir otros costos en el costo de los inventarios, siempre que se hubiera incurrido en ellos para dar a los mismos su condición y ubicación actual.

Se entiende por condición y ubicación actual, el ingreso de los bienes al área de almacenes o proveedurías de las entidades gubernamentales. Si las compras son realizadas en forma centralizada, el alta del bien en inventario se dará con el ingreso del mismo al almacén o proveeduría de la entidad que tenga bajo su responsabilidad la compra centralizada.

1.2.1.2.18 Costos excluidos del valor de los inventarios

Fuente: NICSP 12, Párrafos 25 y 28.

Los costos excluidos del valor de los inventarios se reconocerán como gastos del período en el cual se incurren, considerando entre éstos, los siguientes:

- a) los montos anormales de desperdicio de materiales, mano de obra u otros costos de producción;
- b) los costos de almacenamiento, a menos que sean necesarios en el proceso productivo, previos a un proceso de elaboración posterior;
- c) los costos indirectos de administración que no hayan contribuido a dar a los inventarios su condición y ubicación actuales;
- d) los [costos de venta](#); y
- e) en general, los costos de mano de obra que no interviene en la producción, así como otros costos indirectos no atribuibles.

Técnicas de Medición de Costos

1.2.1.2.19 Técnicas alternativas de medición de costos

Fuente: NICSP 12, Párrafo 30.
DIGECOG.

Si bien las técnicas para la medición del costo de los inventarios, tales como el método del [costo estándar](#) o el [método de los minoristas o al menudeo](#), pueden ser usados por conveniencia siempre que el resultado de aplicarlos se aproxime al costo, su utilización estará limitada a las entidades y para los casos que expresamente indique la DIGECOG.

Entre las técnicas alternativas utilizadas para la medición de los costos pueden identificarse:

- a) los costos individuales,
- b) los grupos de inventarios de la misma naturaleza, y
- c) los inventarios con costo no recuperable.

1.2.1.2.20 Identificación específica de los costos individuales

Fuente: NICSP 12, Párrafos 32 a 34.
DIGECOG.

La identificación específica de los costos individuales significa que cada tipo de costo concreto se aplica a productos determinados de los inventarios y procederá en los siguientes casos:

- a) cuando los inventarios de productos no son habitualmente intercambiables entre sí;
- b) cuando los bienes y servicios son producidos y segregados para proyectos específicos; y
- c) cuando tengan la misma naturaleza y uso para la entidad.

La identificación específica de costos no podrá aplicarse cuando en los inventarios haya un gran número de productos que sean habitualmente intercambiables.

Una entidad que aplique la identificación específica de los costos individuales, deberá usar la misma fórmula de costo para todos los inventarios que tengan la misma naturaleza y uso para la entidad.

Para inventarios con diferente naturaleza o uso, que por sus características necesiten utilizar fórmulas de costo diferentes, la DIGECOG las deberá autorizar a través de PCP.

1.2.1.2.21 Identificación de grupos de inventarios de la misma naturaleza

Fuente: NICSP 12, Párrafos 34, 35 y 37.
DIGECOG.

Para grupos de inventarios de la misma naturaleza o uso, el costo de los inventarios se asignará utilizando los métodos de [primera entrada primera salida \(PEPS\)](#) o de [precio promedio ponderado \(PPP\)](#).

Las entidades deberán aplicar con carácter general el método PEPS. Sin perjuicio de ello, la DIGECG podrá determinar casos y entidades en los cuales deba aplicarse el método PPP.

1.2.1.2.22 Identificación de inventarios con costo no recuperable

Fuente: NICSP 12, Párrafos 38, 39, 41 y 42.

Si los [inventarios](#):

- a) están dañados,
- b) han devenido parcial o totalmente obsoletos,
- c) sus precios de mercado han caído, o
- d) el costo de los inventarios puede no ser recuperable si los costos estimados para su terminación o su venta, intercambio o distribución han aumentado.

Se deberá rebajar, para cada bien, el saldo de los inventarios, por debajo del costo hasta el [valor realizable neto](#). En algunas circunstancias, sin embargo, puede resultar apropiado agrupar bienes similares o relacionados.

Las materias primas y otros suministros, mantenidos para su uso en la producción de inventarios, no serán rebajadas por debajo del costo, si los productos terminados a los que se incorporen se espera que serán vendidos, intercambiados o distribuidos al costo o por encima del mismo, salvo que indiquen lo contrario, en cuyo caso, el costo de reposición de las materias primas puede ser la mejor medida disponible de su [valor realizable neto](#).

Al final de cada período se realizará una nueva evaluación del [valor realizable neto](#). Cuando las circunstancias, que previamente causaron la rebaja de inventarios por debajo del costo, hayan dejado de existir, o cuando exista una clara evidencia de un incremento en el [valor realizable neto](#) como consecuencia de un cambio en las circunstancias económicas, se revertirá el importe de dicha rebaja (es decir la reversión se limita al importe de la rebaja original), de manera que el nuevo valor en libros sea el menor entre el costo y el [valor realizable neto](#) revisado.

1.2.1.2.23 Reconocimiento como un gasto

Fuente: NICSP 12, Párrafos 44, 45 y 46.

Deberá procederse al reconocimiento de gastos en los casos que a continuación se exponen:

	Hecho generador	Reconocimiento del gasto
a)	Cuando los inventarios se venden, se intercambian o se distribuyen en contraprestación de un ingreso.	Se reconocerán como un gasto en el período en el que se registren los correspondientes ingresos.
b)	Si la contrapartida no supone un ingreso y es para el consumo de la entidad gubernamental.	Se reconocerán gastos cuando se distribuyan o consuman los bienes o se preste el servicio.
c)	El importe de cualquier rebaja en los	Se reconocerán como un gasto en el

Hecho generador		Reconocimiento del gasto
	inventarios, y todas las pérdidas en los mismos.	período en que tenga lugar dicha rebaja.
d)	El importe de cualquier reversión de las rebajas de inventarios se registrará como una reducción en el importe de los inventarios reconocidos como un gasto.	La reversión de las rebajas de inventarios se reconocerá como un menor gasto por rebajas y pérdidas de inventarios en el período en que la reversión tenga lugar.
e)	Los inventarios consumidos por un prestador de servicios.	Se reconocerán como gasto en el momento en que el servicio es prestado, o el de facturación de dicho servicio.
f)	Cuando los inventarios se incorporan a otros activos, por ejemplo los inventarios usados como un componente de los trabajos realizados por la entidad, en sus propiedades, planta y equipo.	Se reconocerán como un gasto a lo largo de su vida útil.

1.2.2 Costos por Préstamos

Alcance

Fuente: NICSP 5 Párrafo 6.

Comprende:

- a) los intereses de descubiertos o sobregiros bancarios;
- b) los intereses de préstamos a corto y largo plazo;
- c) amortización de primas o de descuentos relacionados con préstamos;
- d) la amortización de los costos de formalización de los contratos de préstamo;
- e) las cargas por intereses relativas a los arrendamientos financieros y los acuerdos de concesión de servicio; y
- f) las diferencias de cambio procedentes de préstamos en moneda extranjera, en la medida en que sean consideradas como un ajuste a los costos por intereses.

POLÍTICAS CONTABLES GENERALES

1. GENERALIDADES

1.2.2.1.01 Tratamiento de los costos por préstamos

Fuente: NICSP 12, Párrafo 26, y
NICSP 5, Párrafos 13,14, 17 y 18.
DIGECOG.

Tratamiento de Referencia: Los [costos por préstamos](#) deben ser reconocidos como gastos del período en que se incurren, con independencia de los activos a los que fuesen aplicables, salvo que fueran capitalizados a través del tratamiento alternativo.

Tratamiento Alternativo: Los [costos por préstamos](#) que sean directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de un [activo apto](#)¹ deben ser capitalizados como parte del costo de dicho activo.

No obstante los tratamientos alternativos permitidos por las NICSP, la DIGECOG adopta como **PCG el Tratamiento de Referencia**, por lo cual se afectarán íntegramente a los resultados del ejercicio en que se incurran.

La presente PCG estará vigente hasta tanto se concluyan los procedimientos contables relacionados con el otorgamiento de préstamos para la construcción o producción de un [activo apto](#) y si como producto de dichos procedimientos

¹ **Activo apto:** es el activo que necesariamente requiere de un período de tiempo sustancial antes de estar listo para su uso o venta a que se destina.

contables se observa un impacto significativo en los resultados de los Estados Financieros (EEFF) de la administración central, la DIGECOG cambiará de PCG tomando el tratamiento alternativo.

El cambio de PCG deberá cumplir con lo estipulado en la NICSP 3 “Políticas Contables, Cambio en las Estimaciones Contables y Errores”.

2. ASPECTOS ESPECÍFICOS

1.2.2.2.01 Tratamiento alternativo

Fuente: NICSP 5, Párrafos 19 y 20.
DIGECOG.

La presente PCG se aplicará solamente con autorización de la DIGECOG.

El tratamiento alternativo se aplicará de manera coherente a todos los [costos por préstamos](#) que sean directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de todos los activos susceptibles de capitalización de la entidad.

Los [costos por préstamos](#) se capitalizarán directamente a la adquisición, construcción o producción de un [activo apto](#) como parte de los costos del mismo, siempre que:

- i. sea probable que generen beneficios económicos futuros o un potencial de servicio para la entidad, y
- ii. los costos puedan ser medidos con fiabilidad. Los demás costos por préstamos se reconocen como un gasto del periodo en que se incurre en ellos.

1.2.2.2.02 Aplicación de la capitalización

Fuente: NICSP 5, Párrafos 31 a 37.

Iniciación

La capitalización de los costos por intereses como parte del costo de un activo apto se iniciará cuando:

- a. se haya incurrido en desembolsos con relación al activo, incluyendo únicamente aquellos desembolsos que hayan dado lugar a:
 - i. salidas de efectivo,
 - ii. transferencias de otros activos, o
 - iii. cuando se asuman pasivos que devenguen intereses.
- b. se haya incurrido en costos por préstamos; y
- c. se estén desarrollando las actividades necesarias para preparar el activo con destino a su uso o su venta, incluyendo:
 - i. la construcción física del mismo, y
 - ii. los trabajos técnicos y administrativos previos al comienzo de la construcción física (ejemplo: las actividades asociadas a la

obtención de permisos anteriores a la construcción propiamente dicha).

Suspensión

La capitalización se suspenderá durante períodos significativos de tiempo en los que se interrumpa el desarrollo de actividades; tales costos son costos de mantenimiento de activos parcialmente terminados, y no cumplen las condiciones para su capitalización, por lo cual se debe suspender su capitalización.

Sin embargo, la capitalización no debe suspenderse si:

- a) durante ese período se están llevando a cabo actuaciones técnicas o administrativas importantes, y
- b) si el retraso temporal es necesario como parte del proceso de obtención de un activo disponible para su uso o para su venta, por ejemplo, el período necesario para la maduración de los inventarios, o durante el intervalo de tiempo en el que el elevado nivel de las aguas retrase la construcción de un puente, siempre que tal nivel elevado sea normal en esa región geográfica, durante el periodo de construcción.

Finalización

La capitalización finalizará cuando se hayan completado todas o prácticamente todas las actividades necesarias para preparar al activo apto que cumple las condiciones para su utilización deseada o para su venta, generalmente dicho momento se da cuando se haya completado la construcción física del mismo, incluso aunque todavía deban llevarse a cabo trabajos administrativos o detalles menores de decoraciones.

1.2.2.2.03 Aplicación de la capitalización por partes

Fuente: NICSP 5, Párrafos 38 y 39.

Si la construcción de un [activo apto](#) que se completa por partes, y cada parte es capaz de ser utilizada por separado mientras continúa la construcción de las restantes, la capitalización se realizará por partes. Si dichas partes necesitan que estén sustancialmente completas todas las actividades necesarias para poner en marcha esa parte para su utilización deseada o su venta, la capitalización continuará hasta que el activo apto esté terminado en su totalidad. Ejemplos de activos aptos que necesitan terminarse por completo antes de que cada una de las partes pueda utilizarse son:

- a) un quirófano de un hospital cuando debe culminarse toda la construcción antes de poderse utilizar;
- b) una planta de tratamiento de aguas residuales, en la que se llevan a cabo varios procesos secuenciales en diferentes partes de la planta; y
- c) un puente que forma parte de una carretera.

1.2.3 Contrato de Construcción

Alcance

Fuente: NICSP 11, Párrafos 6 y 7.

Comprende:

- a) los contratos de prestación de servicios que estén directamente relacionados con la construcción del activo, por ejemplo, los relativos a servicios de gestión del proyecto y arquitectónicos;
- b) los contratos para la demolición o rehabilitación de activos y la restauración del ambiente que puede seguir a la demolición de algunos activos; y
- c) los acuerdos que vinculen a las partes, aunque no tomen forma de contrato documentado, pero que puedan incluirse como [contratos de construcción](#), como es por ejemplo, el caso de dos departamentos públicos que pueden formalizar un acuerdo para la construcción de un activo, pero este acuerdo podría no constituir un acuerdo legal, aunque sí administrativo.

POLÍTICAS CONTABLES GENERALES

1. GENERALIDADES

1.2.3.1.01 Edificios en procesos

Fuente: NICSP 1, Párrafos 76, 78 y 79, y
NICSP 11, Párrafo 5.
DIGECOG.

Cuando una entidad gubernamental tenga como objetivo principal la construcción de activos para entregar a terceros, dentro del ciclo normal de sus operaciones (tiempo que la entidad tarda en transformar entradas o recursos en salidas), aún cuando su realización supere los doce meses posteriores a la fecha de presentación de los **EEFF**, por ejemplo la construcción de escuelas o viviendas para entregar a terceros.

Dichas actividades consideradas en inventarios y en bienes no concesionados y concesionados, comprenderá:

- a) los edificios en proceso para la venta;
- b) las propiedades, no concesionadas, que estén siendo construidas o desarrolladas para destinarlas en el futuro como [Propiedades de Inversión](#) (PI);
- c) los bienes de infraestructura y de beneficio y uso público;
- d) los destinados en el futuro a PPE;
- e) los destinados a ser declarados culturales;
- f) los destinados a inversiones en recursos naturales; y
- g) los [activos intangibles](#) en desarrollo o en proceso.

1.2.3.1.02 Clasificaciones

Fuente: NICSP 11, Párrafos 8, 9,10 y Objetivos.

Los [contratos de construcción](#) se clasifican en:

- a) [contratos de precio fijo](#), y
- b) [contratos de margen sobre el costo o basados en el costo](#).

Los contratos estipulados en el **punto a)** se dan cuando una entidad gubernamental construye activos para otra entidad gubernamental, y el costo de construcción está financiado por una asignación presupuestaria u otras distribuciones de fondos del Gobierno Central, o desde transferencias de terceros, o de otros organismos públicos.

Generalmente, los [contratos de construcción](#) firmados por las entidades gubernamentales no especifican una cantidad de ingresos en el contrato, más bien, se proporcionan fondos para financiar estos contratos, por lo cual la contabilización de los mismos se centra en:

- a) la asignación de los costos de construcción al período correspondiente en el que se ejecutan los trabajos de construcción; y
- b) el reconocimiento de los gastos vinculados a estos costos.

Los contratos estipulados en el **punto b)** incluyen tanto los **contratos comerciales** (cubre los costos más un margen de beneficio) como los **no comerciales**, a cambio de un reembolso total o parcial de los costos que se puede recibir de la receptora del bien o de otras partes que financian la construcción. La contabilización de estos contratos se centra en la asignación tanto de los ingresos del contrato como de los costos del contrato a los correspondientes períodos en que se ejecutan los trabajos de construcción.

1.2.3.1.03 Tipos de contratos

Fuente: NICSP 11, Párrafos 13, 14 y 15.

Contrato que cubre varios activos:

Si un contrato cubre varios activos, la construcción de cada uno de ellos debe tratarse como un elemento separado cuando:

- a) se han presentado propuestas económicas diferentes para cada activo;
- b) cada activo ha estado sujeto a negociación separada, y el constructor y el cliente han tenido la posibilidad de aceptar o rechazar la parte del contrato relativa a cada uno de los activos; y
- c) pueden ser identificados los ingresos y los costos de cada activo.

Contrato único:

Un grupo de contratos, proceda de un cliente o de varios, debe ser tratado como un único contrato de construcción cuando:

- a) el grupo de contratos se negocia como un único paquete;
- b) los contratos están tan íntimamente relacionados que son, efectivamente, parte de un único proyecto con un margen de beneficios genérico para todos ellos, en el caso que exista dicho margen; y
- c) los contratos se ejecutan simultáneamente, o bien en una secuencia continua.

Contrato separado:

Un contrato puede contemplar, a voluntad del cliente, la construcción de un activo adicional a lo pactado originalmente, o puede ser modificado para incluir la construcción de tal activo. La construcción de este activo adicional debe tratarse como un contrato separado cuando:

- a) el activo difiere significativamente en términos de diseño, tecnología o función del activo o activos cubiertos por el contrato original; o
- b) el precio del activo se negocia sin tener como referencia el precio fijado en el contrato original.

1.2.3.1.04 Avance de un contrato

Fuente: NICSP 11, Párrafos 38 y 39.

El estado de avance de un contrato puede determinarse de muchas formas, pudiendo la entidad utilizar el método que mida con mayor fiabilidad el trabajo ejecutado. Dependiendo de la naturaleza del contrato, los métodos a tener en cuenta pueden ser:

- a) la proporción de los costos del contrato incurridos en el trabajo ya realizado hasta la fecha, incluyendo sólo los costos del contrato que reflejan el trabajo efectivamente ejecutado hasta dicho momento;
- b) el examen del trabajo ejecutado; o
- c) la proporción física del contrato total ya ejecutada.

Los anticipos y los pagos recibidos del cliente no reflejan, necesariamente, la proporción del trabajo ejecutado hasta la fecha.

1.2.3.1.05 Incertidumbre de un contrato

Fuente: NICSP 11, Párrafos 40 y 43.

Cuando el desenlace de un contrato de construcción no pueda ser estimado con suficiente fiabilidad se deberán reconocer:

- a) los ingresos, sólo en la medida en que sea probable recuperar los costos incurridos por causa del contrato; y
- b) los costos del contrato, como gastos del período en que se incurren.

Cuando desaparezcan las incertidumbres que impedían estimar con suficiente fiabilidad el desenlace del contrato, los ingresos y los gastos asociados con el contrato de construcción deben reconocerse dentro del proceso normal del mismo.

1.2.3.1.06 Estimaciones

Fuente: NICSP 11, Párrafo 49.

El método del porcentaje de obra realizada se aplicará acumulativamente, en cada período para el cual se presenta información, a las estimaciones de ingresos y costos totales hasta la fecha. Por lo tanto, el efecto de un cambio en las estimaciones de los ingresos o costos del contrato en cuestión, o el efecto de un cambio en el desenlace esperado del contrato, serán tratados como cambios en las estimaciones contables. Las estimaciones revisadas se usarán en la determinación de los importes de ingresos y gastos reconocidos en el Estado de Rendimiento Financiero (ERF), tanto en el período en que tiene lugar el cambio como en los períodos subsiguientes.

1.2.3.1.07 Costos

Fuente: NICSP 11, Párrafos 23, 24, 26 y 27.

Cuando una entidad de gobierno asuma el rol de [contratista](#) y tenga como objetivo principal la construcción de activos para terceros, los costos del contrato deben comprender:

- a) los costos que se relacionen directamente con el contrato específico:
 - i. costos de mano de obra en el lugar de la construcción, comprendiendo también la supervisión que allí se lleve a cabo;
 - ii. costos de los materiales usados en la construcción;
 - iii. depreciación de las propiedades, planta y equipo usados en la ejecución del contrato;
 - iv. costos de desplazamiento de los elementos que componen las propiedades, planta y equipo desde y hasta la localización de la obra;
 - v. costos de alquiler de las propiedades, planta y equipo;
 - vi. costos de diseño y asistencia técnica que estén directamente relacionados con el contrato;
 - vii. costos estimados de los trabajos de rectificación, por posibles correcciones o ajustes a los trabajos realizados, como así también los costos esperados de las garantías otorgadas; y
 - viii. reclamos de terceros;
- b) los costos que se relacionen con la actividad de contratación en general y puedan ser imputados al contrato específico, de una manera sistemática y racional:
 - i. seguros;
 - ii. costos de diseño y asistencia técnica no relacionados directamente con contrato específico alguno; y
 - iii. costos indirectos de construcción;
- c) cualesquiera otros costos que se puedan cargar, bajo los términos pactados en el contrato.

Tales costos se distribuyen utilizando métodos sistemáticos y racionales, que se aplican de manera uniforme a todos los costos que tienen similares características; uno de ellos podría ser el nivel normal de actividad de construcción.

1.2.3.1.08 Costos no imputables

Fuente: NICSP 11, Párrafo 28.

Se excluirán de los costos del contrato de construcción, los siguientes:

- a) los costos generales de administración, para los que no se haya especificado ningún tipo de reembolso en el contrato;
- b) los costos de venta;
- c) los costos de investigación y desarrollo para los que, en el contrato, no se especifique reembolso alguno; y
- d) la parte de la cuota de depreciación que corresponda a ociosidad de los activos porque las propiedades, planta y equipo no hayan sido utilizados en contrato específico alguno.

1.2.3.1.09 Período de capitalización

Fuente: NICSP 11, Párrafo 29.

Los costos del contrato comprenden todos los costos atribuibles al mismo desde la fecha en que éste se perfecciona, hasta el final de la ejecución de la obra correspondiente.

Podrán contemplarse entre los costos aquellos incurridos en el trámite de negociación del contrato, siempre que puedan ser identificados por separado y medidos con fiabilidad, si es probable que el contrato llegue a obtenerse.

Si los costos incurridos al obtener un contrato se reconocen como un gasto del período en que han sido incurridos, no podrán ser ya acumulados en el costo del contrato cuando éste se llegue a obtener en un periodo posterior.

1.2.4. Propiedades, Planta y Equipo

Alcance

Fuente: NICSP 17, Párrafos 5, 6, 9, 17 y 52

Comprende:

Los activos considerados como PPE incluyen:

- a) Bienes No Concesionados, y
- b) Bienes Concesionados.

A. Entre los PPE No Concesionados se incluyen:

- a) tierras y terrenos;
- b) edificios;
- c) maquinaria y equipos especializados;
- d) equipos de transporte, tracción y elevación, instrumental médico, científico y de laboratorio, educacional, deportivo y recreativo, de defensa, seguridad y orden público y mobiliario de oficina y alojamiento;
- e) PPE en proceso de producción;
- f) semovientes; y
- g) maquinarias, equipos y mobiliarios diversos.

A efectos del tratamiento de la NICSP 17 "Propiedades, Planta y Equipo" se incluyen entre los PPE los siguientes bienes:

- a) bienes de infraestructura y de beneficio y uso público en servicio:
 - 1. vías de comunicación terrestre;
 - 2. obras marítimas y fluviales;
 - 3. centrales y redes de comunicación y energía;
 - 4. bienes de infraestructura y de beneficio y uso público en proceso de producción; y
 - 5. otros bienes de infraestructura y de beneficio y uso público en servicio.
- b) piezas y repuestos importantes de maquinarias y equipos de mantenimiento permanente y aquellos de los equipos auxiliares, si y sólo si pudieran ser utilizados con relación a un elemento de PPE;
- c) [bienes históricos y culturales](#).

B. Entre los Bienes Concesionados se incluyen:

- a) tierras y terrenos;
- b) edificios;
- c) maquinaria y equipos especializados;
- d) equipos de transporte, tracción y elevación, instrumental médico, científico y de laboratorio, educacional, deportivo y recreativo, de defensa, seguridad y orden público y mobiliario de oficina y alojamiento;
- e) PPE en proceso de producción;

- f) semovientes;
- g) maquinarias, equipos y mobiliarios diversos;
- h) bienes de infraestructura y de beneficio y uso público concesionados;
- i) bienes concesionados en proceso de producción

No comprende:

- a) activos biológicos relacionados con la actividad de la agricultura y la producción agrícola en el punto de cosecha o recolección (NICSP 27, "Agricultura"); y
- b) los derechos mineros y reservas minerales tales como petróleo, gas natural y recursos no renovables similares.

No obstante, se aplicará lo establecido para las PPE utilizadas para desarrollar o mantener los activos biológicos, derechos mineros y reservas minerales.

POLÍTICAS CONTABLES GENERALES

1. GENERALIDADES

Medición al inicio

1.2.4.1.01 Medición general e inicial de Propiedades, Planta y Equipo

Fuente: NICSP 17, Párrafos 19, 23, 24,26 y 85.
DIGECOG.

Todo elemento de PPE que cumpla las condiciones para ser reconocido como un activo, **se medirá por su costo**.

Con sustento en el principio de reconocimiento, se reconocerán:

- a) todos los **costos iniciales** que genera un alta de un elemento de PPE, en el momento en que se incurre en ellos; y
- b) los **costos posteriores** que comprenden los costos incurridos posteriormente para añadir o ampliar, sustituir parte del bien o mantener el elemento correspondiente.

Los costos posteriores de un elemento de PPE, se reconocerán dentro del importe en libros, y como tal, estará sujeto a posterior depreciación y evaluación de deterioro, entre otros los siguientes costos:

- a) la sustitución de elementos que necesitan ser reemplazados a intervalos regulares si dicha sustitución incrementa los beneficios económicos o el potencial de servicio futuros del elemento ; y
- b) las mejoras significativas que se realicen en los elementos de PPE.

No se reconocerán dentro del importe en libros de un elemento de PPE los siguientes costos de:

- a) la sustitución de elementos que necesitan ser reemplazados a intervalos regulares, si dicha sustitución no incrementa los beneficios económicos o el potencial de servicio futuros del elemento; y
- b) el mantenimiento y conservación diaria y las reparaciones menores de los elementos de PPE, se deberán reconocer como gastos del período en que se incurran.

La DIGECOG establecerá por PCP los parámetros para definir cuando una mejora es significativa.

La baja en cuenta de la sustitución de elementos que necesitan ser reemplazados a intervalos regulares, se dará de baja el importe en libros de la parte sustituida, con independencia si dicha parte se hubiera amortizado en forma separada. Si no fuera practicable la determinación del importe en libros del elemento sustituido, podrá utilizarse el costo del elemento sustituido en el momento que fue adquirido.

1.2.4.1.02 Alta de Activos en período de gracia

Fuente: NICSP 17, Párrafos 95 a 99 y 101.
DIGECOG.

Cuando las entidades adoptan por primera vez las NICSP sobre base devengado, suelen poseer una serie de dificultades para reunir información en relación con la existencia y valoración de los activos, por lo cual, dentro del [período de gracia](#) de los cinco años referidos en la disposición transitoria, los mismos se medirán:

- a) **al costo;** o
- b) **al VR.**

Costo:

Si el alta inicial de un elemento de PPE es al costo, el mismo deberá ser a la fecha de adquisición y deberá reconocerse la depreciación acumulada y las pérdidas acumuladas por deterioro, como si siempre hubieran aplicado dichas políticas contables.

VR:

Se aplicará el VR al alta inicial de un elemento de PPE, cuando fueron adquiridos sin costo, por transacciones sin contraprestación, o por un costo insignificante, o no se cuente con el costo de origen. La aplicación del VR tendrá en cuenta:

- a) a la fecha de adquisición, si se cuenta con la misma,
- b) a la fecha más cercana a la estimación fiable, si no se cuenta con la fecha de adquisición, y
- c) a valor definido por tasador especialista, si el activo no reconocido no tiene un mercado activo o existe dificultad en la obtención del VR.

La entidad reconocerá el efecto de la medición inicial de los bienes como un **ajuste del saldo inicial de los resultados acumulados** del período en el que los activos se reconocen por primera vez, sin perjuicio de su posterior capitalización, en los casos así previstos en las PCG.

2. ASPECTOS ESPECÍFICOS

Medición posterior al inicio

1.2.4.2.01 Medición de los activos adquiridos sin contraprestación

Fuente: NICSP 17, Párrafos 27 y 20, y
NICSP 23, Párrafo 42.
DIGECOG.

Cuando se adquiere un activo a través de una transacción sin contraprestación, o a un costo insignificante o nulo, su costo se medirá inicialmente a su **VR a la fecha de adquisición**.

En los casos de activos transferidos por parte de una entidad gubernamental, el reconocimiento inicial se medirá al importe en libros de la entidad que transfiere el activo, al momento de la transferencia.

La medición en el reconocimiento inicial de un elemento de PPE, adquirido a costo simbólico o nulo, según su VR, **no constituye una revaluación**.

1.2.4.2.02 Modelos de medición posterior al inicio

Fuente: NICSP 17, Párrafo 42.
DIGECOG.

En los ejercicios posteriores al inicial, los elementos de PPE que cumplan las condiciones para ser reconocidos como un activo, podrán ser medidos por:

- a) **Modelo de Costo; o**
- b) **Modelo de Revaluación.**

El modelo de costo será el **criterio general** que las entidades deberán aplicar para la medición y reconocimiento posteriores al inicio de los elementos de PPE.

El modelo de revaluación será el **criterio delimitado** y la DIGECOG determinará la oportunidad, periodicidad y clase de bienes para los que se realizarán revaluaciones. Las entidades deberán requerir la autorización del Órgano Rector para aplicar el criterio delimitado.

Cuando la DIGECOG autorice la aplicación del criterio delimitado, el mismo se aplicará a todos los elementos que compongan la [clase de PPE](#) de todas las entidades gubernamentales.

Modelo de Costo

1.2.4.2.03 Criterio general

Fuente: NICSP 17, Párrafo 43.

Con posterioridad a su reconocimiento como activo, un elemento de PPE se contabilizará por **su costo menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor**.

1.2.4.2.04 Medición del costo

Fuente: NICSP 17, Párrafos 37 a 40.

- A. El costo de un elemento de PPE será:
- a) el precio equivalente al contado;
 - b) para los activos sin contraprestación, su valor razonable en la fecha de reconocimiento; y
 - c) para las compras a plazo, si el pago se aplaza más allá de los plazos normales del crédito comercial, la diferencia entre el precio equivalente al contado y el total de los pagos se reconocerá como intereses a lo largo del período de aplazamiento.
- B. El costo de bienes adquiridos a cambio de uno o varios activos no monetarios, o de una combinación de activos monetarios y no monetarios, será por su VR, a menos que:
- a) la transacción de intercambio no tenga carácter comercial; o
 - b) no pueda medirse con fiabilidad el VR del activo recibido ni el del activo entregado.

Si el bien adquirido no se mide por su VR, su costo se medirá por el importe en libros del activo entregado.

A los efectos de diferenciar las transacciones de intercambio con o sin carácter comercial, las entidades deberán aplicar la definición dada en el Glosario de [transacciones con contraprestación que tiene carácter comercial](#).

- C. El VR de un activo para el que no existen transacciones comparables en el mercado, puede medirse con fiabilidad si:
- a) la variabilidad en el rango de las estimaciones del VR del activo no es significativa para ese activo; o
 - b) las probabilidades de las diferentes estimaciones, dentro de ese rango, pueden ser evaluadas razonablemente y utilizadas en la estimación del VR.

Si una entidad es capaz de determinar de forma fiable los VR del activo recibido o del activo entregado, se utilizará el VR del activo entregado para medir el costo del activo recibido, a menos que se tenga una evidencia más clara respecto de este último.

1.2.4.2.05 Componentes del costo

Fuente: NICSP 17, Párrafos 22, 30 y 31.

El costo de los elementos de PPE comprende:

- a) su precio de adquisición, incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, después de deducir cualquier descuento o rebaja del precio;

- b) todos los costos directamente relacionados con la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia o dirección de la entidad, entre los que se pueden considerar:
1. los costos de beneficios a los empleados, que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de PPE;
 2. los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior;
 3. los costos de instalación y montaje;
 4. los costos de comprobación de que el activo funciona adecuadamente, después de deducir los importes netos de la venta de cualesquiera elementos producidos durante el proceso de instalación y puesta a punto del activo (tales como muestras producidas mientras se probaba el equipo); y
 5. los honorarios profesionales incurridos para la ubicación o condiciones, necesarios para que el activo pueda operar de la forma prevista; y
- c) la estimación inicial de los costos de desmantelamiento o retiro del elemento, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, cuando constituyan obligaciones en las que incurre una entidad como consecuencia de utilizar el elemento durante un determinado período, con propósitos distintos del de la producción de inventarios durante tal período.

Asimismo, se incluyen dentro del costo de PPE, los elementos adquiridos por razones de seguridad o de índole medioambiental que, aún no incrementando los beneficios económicos o potencial de servicio futuros de las partidas existentes, son necesarios para que la entidad logre obtenerlos con dichas partidas (por ejemplo: los equipos de seguridad contra incendios, requeridos por disposiciones vigentes).

1.2.4.2.06 Finalización del reconocimiento de los costos

Fuente: NICSP 17, Párrafo 34.

El reconocimiento de los costos en el importe en libros de un elemento de PPE, terminará cuando el elemento se encuentre en el lugar y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la entidad que lo adquirió.

1.2.4.2.07 Costos de activos construidos por el usuario

Fuente: NICSP 17, Párrafo 36.

El costo de un activo construido por la propia entidad, usuaria del elemento de PPE, se determinará utilizando los mismos principios que si fuera un elemento de PPE adquirido o construido.

Si la entidad fabrica activos similares para su venta, en el curso normal de su operación, el costo del activo será, normalmente, el mismo que tengan el resto de los producidos para la venta (Inventario) y se eliminará cualquier resultado interno para llegar al costo de adquisición de tales elementos.

Se aplicarán las PCG definidas para el tratamiento de los costos por préstamos.

Modelo de Revaluación

1.2.4.2.08 Criterio delimitado

Fuente: NICSP 17, Párrafos 44, 49 y 51.
DIGECOG.

Cuando la DIGECOG apruebe la utilización del criterio delimitado, el costo de un elemento de PPE, con posterioridad a su reconocimiento inicial, cuyo VR pueda ser medido con fiabilidad, podrá contabilizarse por su **valor revaluado**, que será igual a **su VR, en el momento de la revaluación, menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro de valor que haya sufrido**.

Si se revalúa un elemento de PPE, se revaluarán también todos los elementos que pertenezcan a la misma clase de activos.

Las revaluaciones se harán con suficiente regularidad, para asegurar que el [importe en libros](#) no difiera significativamente del que podría determinarse utilizando el VR a la fecha sobre la que se informa.

La DIGECOG establecerá la determinación de materialidad, oportunidad, periodicidad o frecuencia y clase de bienes a revaluar, así como los procedimientos aplicables.

1.2.4.2.09 Valor Razonable general a efectos de la revaluación

Fuente: NICSP 17, Párrafos 44 y 45.
DIGECOG.

El VR de los elementos de PPE será habitualmente su valor de mercado, determinado **mediante una tasación**. La tasación del valor de un activo la realiza generalmente un tasador, que tiene una cualificación profesional reconocida y significativa.

La Dirección de Catastro será el organismo competente encargado de efectuar las tasaciones para las entidades del SPD.

1.2.4.2.10 Valor Razonable alternativos a efectos de la revaluación

Fuente: NICSP 17, Párrafos 45, 47 y 48.
DIGECOG.

- A. Para los elementos de PPE cuyo **VR es de fácil determinación por referencia a precios establecidos en un mercado líquido y activo**, su VR será el de mercado.
- B. Cuando no existe evidencia disponible para determinar el valor de mercado de un elemento de PPE en un mercado líquido y activo, **el VR puede**

establecerse en referencia a otros elementos de características similares, en circunstancias y ubicaciones similares.

- C. En el caso de edificios especializados y otras estructuras construidas, el valor razonable puede estimarse utilizando **el costo de reposición depreciado**, el costo de rehabilitación o los enfoques de las unidades de servicio. Dicho costo puede establecerse:
- a) en relación con el costo de volver a producir un activo, lo que será el mejor indicador de su costo de reposición; o
 - b) por referencia al precio de compra de un activo similar con similar potencial de servicio restante en un mercado líquido y activo.
- D. Si bien una de las alternativas que plantea la NICSP 17 “Propiedades, Planta y Equipo” es el método del precio indexado, la DIGECOG no autoriza la aplicación de dicho método, ya que el mismo expone la evolución de los precios y ello no es medición fiable del valor del activo.

Las entidades podrán utilizar el VR general o alternativo con autorización previa de la DIGECOG.

La DIGECOG, a través de PCP, podrá seleccionar fuentes de información observables (valores de mercado) para determinadas clases de bienes.

1.2.4.2.11 Depreciación acumulada de activos revaluados

Fuente: NICSP 17, Párrafo 50.
DIGECOG.

Las NICSP estipulan que cuando se revalúe un elemento de PPE, la depreciación acumulada a la fecha de la revaluación podrá ser eliminada contra el importe en libros bruto del activo y reexpresando el importe neto hasta alcanzar el importe revaluado del activo.

La cuantía del ajuste en la depreciación acumulada, que surge de la eliminación anterior, forma parte del incremento o disminución del importe en libros del activo. No obstante lo anterior y atento a la estructura del PCC, se imputará contra la cuenta de revaluación del bien respectivo.

1.2.4.2.12 Contabilización de la revaluación

Fuente: NICSP 17, Párrafos 54 a 56.

Los incrementos y disminuciones producto de revaluaciones relacionadas a activos individuales dentro de las subcuentas de propiedades, planta y equipo deben compensarse entre sí dentro de dicha subcuenta, pero no deben compensarse con los correspondientes a otras cuentas dentro del activo.

La contabilización de los montos de la revaluación se ajustará a lo siguiente:

Hecho Generador	Tratamiento Contable	
	General	Excepción
Incremento del importe en libros de un activo.	Incremento del patrimonio - Reserva - Revaluación de bienes	Incremento del resultado, si y sólo si fuera una reversión de una disminución por devaluación de la misma, que fue reconocida previamente en resultados, y hasta el límite de la disminución reconocida.
Disminución del importe en libros de un activo.	Resultado negativo por pérdida del valor	Disminución de reserva del patrimonio, hasta agotar el saldo acumulado de las reservas por revaluación reconocidas con anterioridad.

Los incrementos y disminuciones en la revaluación, relativos a activos individuales dentro de una clase de PPE, deben compensarse entre sí dentro de la misma clase, pero no deben compensarse con los correspondientes a activos de diferentes clases.

1.2.4.2.13 Afectación de la reserva por revaluación a resultados acumulados

Fuente: NICSP 17, Párrafo 57.

Las reservas por revaluación se transferirán a resultados acumulados:

- a) cuando, por retiro o disposición, se reconozca la baja de un bien que ha sido revaluado, transfiriéndose a **resultados acumulados** la diferencia entre el valor en libros del activo y el que resultaría según su costo original;
- b) a medida que se utilice el bien objeto de la revaluación, transfiriéndose a **resultados acumulados** la diferencia entre la depreciación calculada según el valor revaluado del activo y la calculada según su costo original.

Baja en cuenta

1.2.4.2.14 Baja de elementos de PPE

Fuente: NICSP 17, Párrafos 82, 83 y 86.

El importe en libros de un elemento de PPE se dará por:

- a) [disposición de los elementos de PPE](#); o
- b) cuando no se espere obtener ningún beneficio futuro o potencial de servicio por su uso o disposición.

La pérdida o ganancia surgida al dar de baja un elemento de PPE, se determinará como la diferencia entre el importe neto que, en su caso, se obtenga por la disposición y el importe en libros del elemento y se imputará a resultado del período en el que se dé la baja en cuentas.

Bienes de infraestructura y de beneficio y uso público

1.2.4.2.15 Tratamiento de los bienes de infraestructura

Fuente: NICSP 17, Párrafo 21.
DIGECOG.

Los bienes de infraestructura y de beneficio y uso público presentan generalmente algunas (o todas) de las siguientes características:

- a) son parte de un sistema o red;
- b) son de naturaleza especializada y no tienen usos alternativos;
- c) son de uso público;
- d) no pueden moverse; y
- e) pueden estar sujetos a limitaciones con respecto a su disposición.

Las PCG que se aplicarán a los bienes de infraestructura y de beneficio y uso público se basarán en los mismos criterios aplicados para los elementos de PPE, contemplándose los siguientes conceptos:

- a) medición y reconocimiento inicial;
- b) medición y reconocimiento posterior al inicio;
- c) modelo de costo;
- d) modelo de revaluación;
- e) tratamiento de la revaluación;
- f) todo lo relacionado con los costos (inicial, reconocidos y no reconocidos, componentes del costo) y baja de bienes.

Los bienes de infraestructura y de beneficio y uso público serán parte del activo de la administración central; en ningún caso las entidades descentralizadas incorporarán en sus activos dichos bienes.

1.2.4.2.16 Contratación sobre bienes de infraestructura

Fuente: NICSP 13, Párrafo 25 a 27.
DIGECOG.

Las entidades gubernamentales podrán firmar acuerdos con sujetos privados para construir, poseer, manejar y/o traspasar bienes de infraestructura; dichos acuerdos se tratarán de la siguiente forma:

- a) si cumplen con las condiciones para el reconocimiento de un activo de concesión de servicios públicos, se tratarán como una concesión de servicio público y se aplicará la NICSP 32 “Acuerdo de Concesión de Servicio: Concedente”, y
- b) si no cumplen con las condiciones para el reconocimiento de un activo de concesión de servicios públicos, se tratarán como un arrendamiento operativo o financiero, según corresponda y se aplicará la NICSP N° 13 “Arrendamientos Financieros”.

Si existiera duda en cuanto al tratamiento del acuerdo, la DIGECOG se deberá expedir sobre el tema, aplicando juicio profesional e identificando cual será el tratamiento del mismo.

Bienes históricos y culturales

1.2.4.2.17 Medición y reconocimiento

Fuente: NICSP 17, Párrafo 9.
DIGECOG.

Las entidades que administren [bienes históricos y culturales](#) revelarán los mismos en Notas a los EEFF.

Para ser considerados e imputados como [bienes históricos y culturales](#), los bienes deben ser declarados como tales por el Estado a través de la normativa pertinente.

1.2.4.2.18 Bienes que cumplen la doble función

Fuente: NICSP 17, Párrafos 11 y 12.
DIGECOG.

Cuando existan bienes que cumplen doble función (históricos, culturales, bienes de infraestructura y beneficio de unos público y PPE) se expondrán como elemento de PPE y se reconocerán y medirán de acuerdo con las normas aplicables a dicho rubro. Dicha característica debe ser informada en Nota a los EEFF y como mínimo se deberá exponer:

- a) la base de medición utilizada;
- b) el método de depreciación utilizado, si lo hubiere;
- c) el valor en libros bruto;
- d) la depreciación acumulada al final del período, si la hubiere;
- e) una conciliación entre el valor en libros al comienzo y al final del período mostrando determinados componentes de la misma; y
- f) la restante información requerida para PPE no consignada anteriormente.

Recursos Naturales

1.2.4.2.19 Medición y reconocimiento

Fuente: DIGECOG.

La medición y reconocimiento de los recursos naturales, explotados o no, quedará sujeto a las PCG que a tal efecto emita la DIGECOG.

1.2.5. Propiedades de Inversión

Alcance

Fuente: NICSP 16, Párrafos 5, 6, 12, 13 y 19

Comprende:

- a) las tierras y terrenos que se tienen para obtener plusvalías a largo plazo y no para venderse en el corto plazo;
- b) las tierras y terrenos que se tienen para uso futuro indeterminado, es decir, cuando no se ha determinado si el terreno se usará como PPE o para venderse a corto plazo dentro del curso ordinario de las operaciones; se considera que dichos terrenos se mantienen para obtener plusvalías;
- c) las PI existentes que están siendo mejoradas para uso futuro como PI;
- d) las PI que se posean en régimen de arrendamiento financiero;
- e) los edificios que sean alquilados a terceros a través de arrendamientos operativos; y
- f) los edificios desocupados que serán arrendados a terceros a través de arrendamientos operativos.

No comprende:

- a) las propiedades que se tienen para vender en el curso normal de las operaciones o bien que se encuentran en proceso de construcción o desarrollo con vistas a su venta (Inventarios);
- b) las propiedades que están siendo construidas o mejoradas por cuenta de terceras personas;
- c) las propiedades ocupadas por las entidades públicas (PPE) incluyendo, entre otras, las propiedades que se tienen para su uso y desarrollo futuro, propiedades ocupadas por empleados, tales como viviendas para personal policial (paguen o no alquileres a valor de mercado) y propiedades ocupadas por las entidades que están a la espera de disponer de las mismas;
- d) las propiedades arrendadas a terceros en régimen de arrendamiento financiero;
- e) a efectos de los Estados Financieros Consolidados (EEFF Consolidados), las propiedades que se arriendan a la controladora o a otra entidad controlada, y es ocupada por éstas, en cuyo caso se reclasificarán en PPE;
- f) las propiedades que se mantienen para prestar un servicio social que puede generar entradas de efectivo. En esta situación, las propiedades están destinadas a prestar servicios de viviendas en lugar de alquilarlas o conseguir plusvalías y el ingreso generado por el arrendamiento es secundario al objeto para el cual se mantiene la propiedad; y
- g) [activos biológicos](#) relacionados con la actividad de la agricultura y la producción agrícola en el punto de cosecha o recolección (NICSP 27, "Agricultura");
- h) los derechos mineros y reservas minerales tales como petróleo, gas natural y recursos no renovables similares; y

- i) las propiedades mantenidas con propósitos estratégicos, que deberán tratarse como PPE.

POLÍTICAS CONTABLES GENERALES

1. GENERALIDADES

Medición al inicio

1.2.5.1.01 Reconocimiento general

Fuente: NICSP 16, Párrafos 20 y 21.

Las PI deberán cumplir con el requisito de reconocimiento de los activos y posteriormente se deberá evaluar el grado de certidumbre relativo a los flujos de beneficios económicos futuros o potencial de servicio futuros, a partir de la evidencia disponible en el momento del reconocimiento inicial, lo cual deberá revelarse en Nota a los EEEF.

El grado de seguridad de generar los flujos de beneficios económicos futuros o potencial de servicio futuros a la entidad, sólo se dará cuando esta obtenga las ventajas derivadas del mismo y asuma los riesgos asociados a la propiedad.

1.2.5.1.02 Medición general

Fuente: NICSP 16, Párrafos 22 a 27, 32 y 33.
DIGECOG.

Si se cumplen los requisitos de reconocimiento como PI, su medición, dependerá de la modalidad de adquisición de la propiedad, a saber:

- a) considerando su costo, al momento en que se incurren, si se incorporó a través de un intercambio comercial o por construcción; o
- b) considerando su VR, si se incorporó por una contraprestación insignificante o nula (donación).

Los costos de una PI serán aquellos que la entidad asuma en el momento en que incurra en ellos, tanto los **costos iniciales** de adquisición como los **costos posteriores** en que se incurran para añadir, sustituir partes o mantener el elemento correspondiente, en la medida que dicho mantenimiento sea significativa e incremente los beneficios económicos y potencial de servicio futuro.

Los gastos de mantenimiento y conservación de la PI no son considerados costos y deberán ser tratados como gastos de en el ejercicio en el que se incurren.

El tratamiento dado a las sustituciones en una PI será el mismo aplicado para PPE.

En el caso de una PI que se recibe por donación, o se adquiere por un valor poco significativo, o por confiscación, su costo se medirá a su **VR** a la fecha de ingreso

al patrimonio, que pasará a ser, para los ejercicios siguientes, el costo de la propiedad.

1.2.5.1.03 Arrendamiento y Propiedades de Inversión

Fuente: NICSP 16, Párrafo 8, y
NICSP 13, Párrafos 24 y 29.
DIGECOG.

El derecho sobre una propiedad que una entidad mantenga como arrendatario bajo el régimen de arrendamiento operativo, podrá clasificarse y contabilizarse como una PI si, y sólo si:

- el activo arrendado cumple con la definición de propiedades de inversión; y
- se emplea el criterio alternativo (Modelo del VR) para el reconocimiento de PI.

En caso de adoptarse el tratamiento antes referido, deberá contabilizarse el arrendamiento como un arrendamiento financiero, incluso si un evento posterior cambiara la naturaleza de los derechos del arrendatario sobre el inmueble, de forma que no se pudiese seguir clasificando como PI; por ejemplo: que el inmueble sea ocupado por sus dueños (PPE) o que se subarriende.

Sólo se reconocerán como PI, además de las incorporadas por arrendamientos financieros, aquellas incorporadas en su forma legal a través de arrendamientos operativos, pero que en esencia, considerando su fondo económico y realidad financiera, pueda afirmarse que representan arrendamientos financieros, siempre que las propiedades en cuestión cumplan los requisitos para su reconocimiento como tal. Asimismo, para adoptar dicho tratamiento, la decisión debe ser fundada en los requisitos que debe cumplir un arrendamiento financiero y, en caso de no cumplirse o incluso de tener incertidumbre sobre dicha clasificación, se lo debe reconocer como arrendamiento operativo.

1.2.5.1.04 Propiedades de Inversión adquiridas por arrendamientos financieros

Fuente: NICSP 16, Párrafos 34 y 35, y
NICSP 13, Párrafos 28 y 33.
DIGECOG.

El costo inicial del derecho sobre una propiedad mantenida en régimen de arrendamiento financiero y clasificado como PI, se medirá aplicando las PCG desarrolladas en el tratamiento de **Arrendamiento Financiero**.

Cualquier importe adicional que se haya pagado por el arrendamiento se tratará, para los propósitos de medición de una PI, como parte de los pagos mínimos por arrendamiento y, por lo tanto, **se incluirá en el costo del activo, pero no formará parte del pasivo reconocido**.

1.2.5.1.05 Control de una propiedad con titularidad legal en otra entidad

Fuente: NICSP 16, Párrafo 11.

DIGECOG.

Si una entidad gubernamental tiene un acuerdo administrativo, donde otra entidad gubernamental le otorga el control y posesión del activo, reservando la propiedad legal, el registro quedará a cargo de la entidad que controla y tiene posesión del activo y será considerado como [propiedad ocupada por el dueño](#).

1.2.5.1.06 Propiedades con doble destino

Fuente: NICSP 16, Párrafos 14 y 18.
DIGECOG.

Cuando una misma propiedad (terreno y edificio) esté destinada parcialmente a prestar servicios y parcialmente a obtener renta y plusvalía, y sólo en caso que cada una de las partes con diferente destino puedan identificarse y ser vendidas separadamente, deberán reconocerse dichas partes como PPE, por un lado y como PI por el otro.

La identificación y venta en forma separada, se podrá realizar a través de ponderar el grado de materialidad de los destinos de la única propiedad, a efectos de su reconocimiento como PPE o como PI excepto que la porción destinada a PPE sea significativa, en cuyo caso deberá reconocerse íntegramente la propiedad con tal carácter, aun estando mayoritariamente destinada a obtener renta y plusvalía.

Si la identificación y la venta separadamente no se puede clasificar fiablemente o hay dudas sobre la misma, serán clasificadas como PPE, en todos los casos será necesario la opinión de la DIGECOG.

En Nota a los EEFF se deberá exponer el “juicio profesional” aplicado para identificar los diferentes destinos sustentada en la correspondiente definición y con las directrices dadas en las presente PCG, en la NICSP 16 “Propiedades de Inversión” y en la NICSP 17 “Propiedades, Plantas y Equipo”.

1.2.5.1.07 Propiedades de Inversión adquiridas a través de una transacción de intercambio (permuta) por otros activos

Fuente: NICSP 16, Párrafos 36, 37 y 38.

Cuando una PI fue adquirida a cambio de uno o varios activos no monetarios, o de un combinación de activos monetarios y no monetarios, el costo de dicha propiedad se medirá por su VR, a menos que:

- a) la transacción de intercambio no tenga carácter comercial²; o
- b) no pueda medirse con fiabilidad el VR del activo recibido ni el del activo entregado.

Salvo prueba en contrario, el VR de la propiedad adquirida a través de una transacción de intercambio, estará dado por:

- a) el acuerdo de las partes intervinientes (precio de la transacción),

² *Glosario:* [Transacciones con contraprestación que tienen carácter comercial](#)

- b) a través de una estimación fiable del VR,
- c) la sumatoria del VR de los activos entregados, o
- d) el importe en libros de los activos entregados.

2. ASPECTOS ESPECÍFICOS

Medición posterior al inicio

1.2.5.2.01 Medición posterior al inicio

Fuente: NICSP 16, Párrafos 39 y 64.
DIGECOG.

En los ejercicios posteriores al inicial, las PI que cumplan las condiciones para ser reconocidos como un activo, podrán ser medidos por:

- c) **Modelo de Costo; o**
- d) **Modelo del VR.**

El modelo de costo (a), será **criterio general** que las entidades deberán aplicar para la medición y reconocimiento posteriores al inicio de los elementos de PI.

El modelo de VR (b) tendrá carácter de **criterio alternativo**, el que eventualmente podrá ser aplicado, con autorización previa de la DIGECOG. En dichos casos, toda PI medida a VR, continuará siendo medida a VR hasta que se disponga de la misma o hasta que la propiedad sea ocupada por el propietario, o bien hasta que se comience la transformación de la misma para venderla, aún en el caso que las transacciones comparables en el mercado se hicieran menos frecuentes, o bien que los precios de mercado no estuvieran fácilmente disponibles.

Modelo de Costo

1.2.5.2.02 Criterio General de Propiedades de Inversión

Fuente: NICSP 16, Párrafo 65.
DIGECOG.

La aplicación del criterio general del Modelo de Costo para la medición posterior al inicio de PI, seguirá todos los requerimientos estipulados para las PCG aplicadas a PPE.

1.2.5.2.03 Criterio alternativo

Fuente: NICSP 16, Párrafos 42 y 44.
DIGECOG.

En caso que la DIGECOG autorice a las entidades utilizar el criterio alternativo, y resulte aplicable el criterio alternativo (Modelo de VR) para las mediciones posteriores a la inicial, todos los elementos de PI deberán ser medidos a VR. En tal caso, las pérdidas o ganancias derivadas de un cambio en el VR de una PI se incluirán en el resultado del período en el que surjan.

1.2.5.2.04 Valor Razonable general

Fuente: NICSP 16, Párrafos 47, 54 y 58.

El VR de una PI reflejará las condiciones de mercado a la fecha del balance. La mejor evidencia de un VR se obtiene, normalmente, de los precios actuales en un mercado activo para propiedades similares en la misma localidad y condiciones, y sujetos a similares arrendamientos u otros contratos.

El VR refleja el conocimiento y estimaciones de los participantes en el mercado, así como factores que son relevantes para los participantes en el mercado en general.

1.2.5.2.05 Valor Razonable alternativos

Fuente: NICSP 16, Párrafos 41, 55, 62, 62A y 63.
DIGECOG.

- A. Sobre una base fiable de medición y ante la ausencia de VR general se podrá considerar los siguientes VR alternativos:
- a) precios actuales en un mercado activo para propiedades de diferente naturaleza, condición o localización (o sujetas a contratos de arrendamiento, u otros contratos, con características diferentes), ajustados para reflejar dichas diferencias;
 - b) precios recientes de propiedades similares en mercados menos activos, con ajustes para reflejar cualquier cambio en las condiciones económicas desde la fecha en que ocurrieron las transacciones a los precios indicados;
 - c) proyecciones de flujos de efectivo descontados basadas en estimaciones fiables de flujos futuros de efectivo, apoyadas por las condiciones que se den en cualquier arrendamiento u otro contrato existente y (cuando sea posible) por evidencia externa, tales como rentas actuales de mercado para propiedades similares en la misma localidad y condiciones, utilizando tasas de descuento que reflejen la evaluación actual del mercado sobre la incertidumbre en la cuantía y calendario de los flujos de efectivo; y
 - d) si no se cuenta con ninguna de los casos descritos en los puntos precedentes (a, b, c y d), el VR de la PI se obtendrá a partir de una tasación practicada por un experto independiente que tenga una capacidad profesional reconocida y una experiencia reciente en la localidad y en el tipo de PI que está siendo medido, a la fecha de la tasación, y en el ámbito geográfico en el que la misma está ubicada.
- B. Si no se cuenta con VR general, VR alternativo ni con una base fiable de medición, se deberá considerar:
- a) para los casos de adquisición por primera vez de una PI o para una propiedad existente que se convierta por primera vez en PI (como ser el caso de una construcción finalizada o de un cambio de destino) y se tenga clara evidencia que no se va a poder determinar, de forma fiable y continua, su VR, las mismas se medirán según el criterio general (Modelo de costo) siguiendo para ello las PCG definidas en PPE;
 - b) si lo que no se puede determinar es el VR de una PI en construcción, se medirá por el criterio general (Modelo de costo) hasta que se termina la

construcción de dicha propiedad y se pueda medir con fiabilidad el VR de la PI terminada, se aplicará el criterio alternativo (Modelo del VR), si no se puede determinar fiablemente el VR a la terminación de la PI, se continuará midiendo el mismo por el criterio general (Modelo de costo) aplicando para ello las PCG definidas en PPE; y

- c) si el VR de una PI no puede determinarse con fiabilidad de forma continuada, entonces se la medirá aplicando el criterio general (Modelo de costo) siguiendo para ello las PCG definidas en PPE, y el valor residual de la misma será igual a cero (0).

Las alternativas expuestas precedentemente en el punto B, cumplirán con:

- a) la entidad gubernamental debe estar autorizada por la DIGECOG a utilizar el criterio alternativo ; y
 b) si, en el contexto de medición según el criterio alternativo (Modelo de VR), resultara forzoso medir una PI al costo (por las razones indicadas anteriormente), no por ello se aplicará dicho criterio a las restantes PI, las que seguirán siendo objeto de medición a su VR.

Transferencias

1.2.5.2.06 Transferencias entre partidas

Fuente: NICSP 16, Párrafo 66.
 DIGECOG.

Se podrán realizar transferencias hacia o desde PI cuando, y sólo cuando, exista un cambio en su uso que se haya evidenciado por los siguientes hechos generadores relacionados con PI:

Hechos Generadores		Transferencia			
		Del Rubro	De la Cuenta	Al Rubro	A la Cuenta
a)	El inicio del uso de la propiedad por parte de la entidad	Bienes no Concesionado	PI	Mismo rubro	PPE no concesionados
b)	El inicio de un desarrollo firme y formalizado de venta	Bienes no Concesionado	PI	Inventarios	Inventarios Adquiridos para la venta
c)	El fin del uso de la propiedad por parte de la entidad	Bienes no Concesionado	PPE no concesionados	Mismo rubro	PI
d)	Al inicio de una operación de arrendamiento operativo a un tercero, para un bien que se	Inventarios	Inventarios Adquiridos para la venta	Bienes no Concesionado	PI

Hechos Generadores		Transferencia			
		Del Rubro	De la Cuenta	Al Rubro	A la Cuenta
	encontraba a la venta				
e)	Finalización de una obra en construcción destina a PI	Bienes no Concesionado	Bienes no Concesionado en proceso de producción	Mismo rubro	PI

1.2.5.2.07 Medición de las transferencias entre partidas

Fuente: NICSP 16, Párrafos 70 a 74 y 76.

Si se aplica el criterio general (modelo de costo) las transferencias entre PI, PPE e Inventarios, no cambiarán el importe en libros ni el costo de dichas propiedades.

Si se aplica el criterio alternativo (modelo de VR) para las transferencias de:

- a) PI a PPE o a Inventarios, el VR a la fecha del cambio del uso será el costo a efectos de las contabilizaciones posteriores;
- b) PPE a PI, cualquier diferencia entre su importe en libros y su VR al momento de la transferencia será objeto del mismo tratamiento aplicado a las revaluaciones de PPE, es decir:
 1. cualquier disminución en el importe de la propiedad en libros, será reconocida en el resultado del período, en la medida que dicha disminución no sea absorbida por el superávit de revaluación reconocido con anterioridad para esa propiedad, en caso que ello haya ocurrido;
 2. cualquier aumento resultante en el importe en libros se reconocerá como ingreso del período, hasta el límite de las pérdidas por deterioro reconocidas y acumuladas para esa propiedad, si las hubiera, y el monto que exceda dicho límite se reconocerá como reserva por revaluación dentro del patrimonio, la que se afectará en forma directa a resultados acumulados al momento de una eventual y futura disposición de la propiedad;
- c) Inventarios a PI, cualquier diferencia entre el VR al momento de la transferencia y su importe en libros anterior se reconocerá en el resultado del período; y
- d) Bienes no concesionados en proceso de producción (PI en proceso de producción) a PI, finalización de la construcción de una PI para las mediciones posteriores a la inicial, la diferencia entre el VR de la propiedad a esa fecha y su importe en libros anterior, **se reconocerá en el resultado.**

Baja en cuenta

1.2.5.2.08 Disposición de una Propiedades de Inversión

Fuente: NICSP 16, Párrafos 77 y 78.

La baja en cuentas y por ende eliminación del Estado de Situación Financiera (ESF) de una PI tendrá lugar cuando:

- a) se disponga de ella (por venta o por incorporación a un arrendamiento financiero), debiéndose reconocer el resultado de la disposición, o
- b) cuando la misma quede permanentemente retirada de uso y no se esperen beneficios económicos o potencial de servicio futuros, debiéndose reconocer el gasto en el ejercicio en que ello ocurra.

1.2.6. Activos Biológicos

Alcance

Fuente: NICSP 27, Párrafos 2, 3, 4, 5, 10, 11 y 13

Comprende:

- a) los activos biológicos, tanto plantas como animales vivos, afectados a la [transformación biológica](#) y recolección de activos biológicos, con destino a la venta, distribución o conversión en productos agrícolas o en otros activos biológicos adicionales para vender o distribuir; y
- b) los productos agrícolas obtenidos de los activos biológicos, hasta el momento de la [cosecha o recolección](#).

No comprende:

- a) terrenos relacionados con la actividad agrícola;
- b) [activos intangibles](#) relacionados con la actividad agrícola;
- c) activos biológicos mantenidos para la prestación o suministro de servicios;
- d) los [activos biológicos](#) que se utilizan para investigación, educación, transporte, entretenimiento, esparcimiento, control de aduanas o en cualquier otra actividad que no sea una actividad agrícola;
- e) los [activos biológicos](#) utilizados en actividades no agrícolas los que, según el caso, serán medidos conforme a los criterios generales aplicables a inventarios y a propiedades, planta y equipo, y
- f) no constituye actividad agrícola la [cosecha o recolección](#) de recursos no gestionados previamente (tales como la pesca marina y la deforestación).

Características comunes:

- a) **Capacidad de cambio:** tanto las plantas como los animales vivos son capaces de experimentar transformaciones biológicas.
- b) **Gestión del cambio:** realizada por la administración de la entidad, a fin de cumplir con la [transformación biológica](#) mejorando, o al menos estabilizando, las condiciones necesarias para que el proceso tenga lugar; y
- c) **Medición del cambio:** el cambio en calidad conseguido por la [transformación biológica](#) o cosecha, se medirá y controlará como una función de gestión rutinaria.

Transformación biológica:

- a) cambios en los activos a través de:
 1. **crecimiento** (un incremento en la cantidad o una mejora en la calidad de un animal o planta);
 2. **degeneración** (un decremento en la cantidad o un deterioro en la calidad de un animal o planta); o
 3. **procreación** (obtención de más plantas o animales vivos);

- b) obtención de productos agrícolas, tales como látex, hojas de té, lana y leche.

POLÍTICAS CONTABLES GENERALES

1. GENERALIDADES

Medición al inicio

1.2.6.1.01 Medición general

Fuente: NICSP 27, Párrafo 16.

Un activo biológico debe ser medido, tanto en el momento de su reconocimiento inicial como en cada fecha de presentación, a **su valor razonable menos los costos de venta**.

1.2.6.1.02 Excepciones a la medición general

Fuente: NICSP 27, Párrafos 34, 35 y 37.

Si al momento del reconocimiento inicial no se cuenta con precios o valores fijados por el mercado, como así tampoco estimaciones fiables alternativas del valor razonable de los activos biológicos, los mismos deberán ser medidos a **su costo menos la depreciación acumulada y cualquier pérdida por deterioro del valor**.

Cuando el valor razonable de los activos biológicos pueda medirse con fiabilidad, los mismos se medirán según el criterio general (**su valor razonable menos los costos de venta**).

Una vez que se hubiera medido un activo biológico por su valor razonable menos los costos de venta, sea desde el momento del reconocimiento inicial o desde un momento posterior (en los términos indicados en el párrafo anterior), se deberá continuar aplicando dicho criterio de medición hasta el momento de su disposición.

Al determinar el costo, la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro de valor acumuladas, se deberán aplicar las Normas y PCG de *Inventarios, Propiedades, Planta y Equipo* y los *Deterioros del Valor de Activos no Generadores de Efectivo* y del *Valor de Activos Generadores de Efectivo*.

2. ASPECTOS ESPECÍFICOS

Activos Biológicos

1.2.6.2.01 Clasificación de Activos Biológicos

Fuente: NICSP 27, Párrafos 39, 40, 42 y 43, y DIGECOG.

Los [activos biológicos](#) se clasificarán en:

- a) Consumibles;
- b) Mantenidos para la prestación o suministro de servicios;
- c) Para producir frutos, y
- d) Maduros y por madurar.

Los **activos biológicos consumibles** son los que se mantienen para su [cosecha o recolección](#) como producto agrícola o para la venta o distribución sin contraprestación o por una contraprestación simbólica como [activos biológicos](#). Ejemplos de activos biológicos consumibles son los animales y plantas de un solo uso, tales como el ganado que se tiene para la producción de carne, el ganado mantenido para vender, el pescado en las piscifactorías, cultivos tales como el maíz o el trigo y los árboles en crecimiento para madera. Dichos activos deberán ser imputados a *Inventarios*.

Los **activos biológicos mantenidos para la prestación o suministro de servicios** son los que, luego de su [cosecha o recolección](#), se destinan al uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o bien para fines administrativos. Ejemplos de activos biológicos destinados al uso son los caballos de las fuerzas de seguridad, o los perros utilizados para detectar drogas. Dichos activos deberán ser tratados como *PPE*.

Los **activos biológicos para producir frutos** comprenden los activos biológicos que son utilizados repetida o continuamente durante más de un año en la actividad agrícola. Los activos biológicos para producir frutos no son productos agrícolas, sino que se consideran como auto-regenerativos. Ejemplos de tipos de animales que son activos biológicos para producir frutos incluyen existencias de reproductores (incluyendo peces y aves), ganado para la producción de leche y ovejas y otros animales utilizados para producción de lana. Ejemplos de tipos de plantas que son activos biológicos para producir frutos incluyen árboles, vides y arbustos cultivados para obtener fruta, frutos secos, savia, resina, corteza y hojas y árboles cuya leña es cosechada, mientras que el árbol permanece.

Los **activos biológicos maduros** son aquellos que han alcanzado las condiciones para su [cosecha o recolección](#) (en el caso de activos biológicos consumibles), o son capaces de mantener cosechas de forma regular (en el caso de los activos biológicos para producir frutos).

A efectos de proporcionar información que puede ser de ayuda al evaluar el calendario de los flujos de efectivo y el potencial de servicio futuros, las entidades deberán distinguir entre activos biológicos maduros y por madurar, según proceda.

Valor Razonable de Activos Biológicos

1.2.6.2.02 Determinación del Valor Razonable

Fuente: NICSP 27, Párrafos 21, 22 y 24.

El valor razonable se determinará considerando:

- 1) el precio de cotización, para el caso que exista mercado activo para el bien. En el caso que exista más de un mercado activo, se considerará el precio de cotización en el mercado en el que la entidad espera operar;
- 2) los valores que a continuación se indican, para el caso que no exista mercado activo, y en el siguiente orden de prioridad:
 - a) precio de la transacción más reciente en el mercado, siempre que no haya habido un cambio significativo en las circunstancias económicas entre la fecha de esa transacción y la fecha de presentación;
 - b) precios de mercado para activos similares con ajustes para reflejar las diferencias existentes;
 - c) otras referencias del sector;
 - d) el valor presente de los flujos netos de efectivo esperados para el activo, descontados a una tasa corriente definida por el mercado.

1.2.6.2.03 Certificación de experto

Fuente: DIGECOG.

El VR, en aquellos casos en que no se base en precios observables de mercado, deberá ser certificado por un experto reconocido en la materia, sujeto asimismo a las PCP que oportunamente emita la DIGECOG.

1.2.6.2.04 Valor presente de los flujos netos de efectivo esperados

Fuente: NICSP 27, Párrafos 25, 26 y 27.

El VR de un [activo biológico](#) en su ubicación y condición actuales puede determinarse a través del cálculo del valor presente de los flujos netos de efectivo esperados, para lo cual se deberá tener en cuenta:

1. en la determinación de la tasa de descuento y en la estimación de los flujos de efectivo, deberá considerarse:
 - a) la ubicación y condición actuales del [activo biológico](#);
 - b) utilizar suposiciones coherentes para su determinación; y
 - c) incorporar las expectativas sobre posibles variaciones en los precios; y
2. no se incluirán flujos de efectivo para la financiación de activos, ni por impuestos, o para restablecer el [activo biológico](#) tras la [cosecha o recolección](#).

1.2.6.2.05 Activos biológicos recibidos por transacciones sin contraprestación

Fuente: NICSP 27, Párrafos 14 y 17.
DIGECOG.

Cuando una entidad adquiere un [activo biológico](#) a través de una transacción sin contraprestación, el activo biológico se mide en el momento de su reconocimiento inicial y en cada fecha de presentación, a su [valor razonable menos los costos de venta](#).

El VR de un activo se basa en su ubicación y condición, referidas al momento actual. Como consecuencia, por ejemplo, el valor razonable del ganado en una granja es el precio de éste en el mercado pertinente, menos el transporte y otros costos de llevarlo a ese mercado o a la localización donde será distribuido sin contraprestación, o por una contraprestación simbólica.

Cuando se reciban activos biológicos a través de transacciones sin contraprestación y no pueda medirse con fiabilidad su VR, los mismos se medirán al valor en libros de la entidad que ha transferido dichos activos, a la fecha de la transferencia. En caso de no estar accesible dicho valor en libros, y siempre que quien transfiera no sea una entidad pública no empresarial dominicana, tales activos serán objeto de revelación en Notas, hasta el momento en que pueda realizarse una estimación fiable de su VR.

En los casos en que la entidad que transfiera sea una entidad pública no empresarial dominicana, el reconocimiento inicial se medirá al valor en libros de aquella entidad al momento de la transferencia, y cualquier diferencia respecto del VR menos los costos de venta al momento del reconocimiento inicial, se afectará al resultado del ejercicio.

1.2.6.2.06 Cosecha o recolección

Fuente: NICSP 27, Párrafo 18.

El producto agrícola cosechado que proceda de activos biológicos de una entidad se medirá a su [valor razonable](#) menos los [costos de venta](#) en el momento de la [cosecha o recolección](#). Esta medición será el costo, a la fecha de la cosecha, con la que se imputará a [Inventarios](#) o PPE, según corresponda.

1.2.6.2.07 Activos biológicos mantenidos para la prestación o suministro de servicios

Fuente: NICSP 27, FC 3.
DIGECOG.

Si bien el IPSASB, en sus fundamentos de conclusiones (FC) reconoce que en el sector público los activos biológicos son mantenidos a menudo para la provisión o suministro de servicios, por ejemplo activos biológicos son los caballos y perros utilizados para fines policiales y plantas y árboles en parques y jardines para fines recreativos, pero que dichos activos no son mantenidos para su utilización en una actividad agrícola, porque no son gestionados rutinariamente con la intención de medir y controlar el cambio en la calidad o cantidad provocado por la transformación biológica o la cosecha o recolección, por lo cual los excluye del tratamiento de activos biológicos y los trata como PPE.

Más allá de lo expuesto, la DIGECOG entiende que si dichos activos biológicos (perros, caballos, mulas) son destinados para la crianza y gestionados rutinariamente con la intención de medir y controlar el cambio en la calidad o cantidad provocado por la transformación biológica o la cosecha o recolección, deberán ser tratados por las presentes PCG y sus crías, si no se las destina a crianzas, serán tratadas con las PCG de PPE.

1.2.6.2.08 Venta de activos biológicos a fecha futura

Fuente: NICSP 27, Párrafo 20.

Cuando las entidades realicen contratos para vender sus activos biológicos o productos agrícolas en una fecha futura, el VR de dichos activos no se ajustará como resultado de la existencia de un contrato, dado que los precios de estos contratos no son necesariamente relevantes a la hora de determinar el VR, puesto que dicho valor pretende reflejar el valor actual de mercado, en el que un comprador y un vendedor que lo desearan podrían acordar una transacción.

1.2.6.2.09 Valor razonable para activos combinados

Fuente: NICSP 27, Párrafo 29.

En los casos de activos biológicos que estén físicamente adheridos a la tierra, y para los que no exista un valor por separado, sino sólo un valor para el activo combinado (los activos biológicos junto con el terreno no preparado y las mejoras incorporadas), el valor razonable de dichos activos se determinará de la siguiente forma:

- a) VR del activo combinado; **menos**
- b) VR del terreno no preparado y de las mejoras incorporadas.

Afectación de los Resultados

1.2.6.2.10 Afectación del ingresos / gastos

Fuente: NICSP 27, Párrafos 30 y 32.

Se afectarán los ingresos o gastos del ejercicio en que se generen los incrementos o disminuciones (transformaciones) en los activos biológicos, en los momentos:

- a) del reconocimiento inicial ([valor razonable](#) menos [costo de venta](#)), y
- b) los posteriores al reconocimiento inicial en el período en el que se produce un cambio en el [valor razonable](#) menos [costo de venta](#).

1.2.7. Activos Intangibles

Alcance

Fuente: NICSP 31, Párrafos 3, 6, 7, 8, 9, 10, 17, 18, 19, 23, 27, 61 y 46.

Comprende:

- a) desembolsos por gastos de publicidad de comienzo de la actividad o de la entidad;
- b) los desembolsos al inicio de la actividad;
- c) los correspondientes a las actividades de [desarrollo](#), cuando dichas actividades están orientadas al [desarrollo](#) de nuevos conocimientos;
- d) los derechos de concesión o licencia, para productos tales como películas, grabaciones en video, obras de teatro, manuscritos, patentes y derechos reprográficos³;
- e) cuando los programas informáticos no constituyan parte integrante del equipo, serán tratados como [activos intangibles](#);
- f) el diseño e implementación de nuevos procesos o nuevos sistemas;
- g) [activos intangibles](#) del patrimonio histórico-artístico y/o cultural, como por ejemplo:
 - a. las grabaciones de acontecimientos históricos importantes;
 - b. los derechos de uso de la imagen de una persona pública importante;
 - c. los sellos de correos; y
 - d. las monedas de colección;
- h) la propiedad intelectual;
- i) las marcas adquiridas (incluyendo denominaciones comerciales y derechos editoriales); y
- j) los [activos intangibles](#) deben ser identificables y cumplir con los siguientes requisitos:
 - a. Ser separable, es decir, es susceptible de ser separado o escindido de la entidad y vendido, cedido, dado en explotación, arrendado o intercambiado, ya sea individualmente o junto con un contrato, activo identificable o pasivo con los que guarde relación, independientemente de que la entidad tenga intención de llevar a cabo la separación; o
 - b. surge de acuerdos vinculantes (incluyendo derechos procedentes de contratos u otros derechos legales), con independencia de que esos derechos sean transferibles o separables de la entidad o de otros derechos y obligaciones.

No comprendidos:

- a) activos para exploración y evaluación de recursos minerales;
- b) desembolsos relacionados con el [desarrollo](#) y extracción de minerales, petróleo, gas natural y recursos no renovables similares;

³ *Real Academia Española*: Perteneciente a la reprografía. *Reprografía*: Reproducción de los documentos por diversos medios, como la fotografía, la microfilmación, etc.

- c) plusvalía adquirida en una combinación de negocios;
- d) las plusvalías generadas internamente por las entidades;
- e) [activos intangibles](#) adquiridos en una combinación de negocios;
- f) los contratos de seguro;
- g) poderes y derechos conferidos por la legislación, un estatuto de constitución o promedios equivalentes;
- a) activos por impuestos diferidos;
- h) costos de adquisición diferidos;
- i) [activos intangibles](#) surgidos de los derechos contractuales de una entidad aseguradora;
- j) las marcas, las cabeceras de periódicos o revistas, los sellos o denominaciones editoriales, las listas de usuarios de un servicio u otras partidas similares que se hayan generado internamente;
- k) las actividades de [investigación](#) de nuevos conocimientos científicos o tecnológicos;
- l) [activos intangibles](#) tratados por otras Normas, a saber:
 - [activos intangibles](#) mantenidos por una entidad para venderlos en el curso habitual de las operaciones
 - adquiridos bajo el régimen de arrendamientos
 - procedentes de beneficios a los empleados
 - activos financieros
 - NICSP N° 12 *"Inventarios"*, y
 - NICSP N° 11 *"Contratos de Construcción"*
 - NICSP N° 13 *"Arrendamientos"*
 - NICSP N° 25 *"Beneficios a los Empleados"*
 - NICSP N° 6 *"Estados Financieros Consolidados y Separados"*
 - NICSP N° 7 *"Inversiones en Asociadas"*
 - NICSP N° 8 *"Participaciones en Negocios Conjuntos"*
 - NICSP N° 28 *"Instrumentos Financieros: Presentación"*
 - NICSP N° 29 *"Instrumentos Financieros: Reconocimiento y medición"*
 - NICSP N° 30 *"Instrumentos Financieros: Información a revelar"*
 - NICSP N° 32 *"Acuerdos de Concesión de Servicios: La Concedente."*
 - reconocimiento y medición inicial de activos de concesión de servicios
- m) los [activos intangibles](#) que están contenidos en un soporte de naturaleza o apariencia física, como es el caso de un disco compacto (en el caso de programas informáticos) o los programas informáticos de navegación de un avión de combate es parte integrante de la aeronave y se tratarán como PPE.
- n) la formación del personal es un activo intangible que produce beneficios económicos o potencial de servicio futuros pero dado que la entidad no tiene control suficiente sobre los beneficios económicos o potencial de

servicio futuros esperados que pueda producir un equipo de empleados con mayor especialización, por lo que los desembolsos incurridos deberán ser tratados como gastos; y

- o) en general, los [activos intangibles](#) que no cumplan con los requisitos de identificabilidad, control sobre el recurso en cuestión y existencia de beneficios económicos o potencial de servicios futuros.

POLÍTICAS CONTABLES GENERALES

1. GENERALIDADES

Reconocimiento

1.2.7.1.01 Condiciones para el reconocimiento

Fuente: NICSP 31, Párrafos 26, 28, 29 y 30.
DIGECOG.

Los [activos intangibles](#) deberán cumplir con el reconocimiento al igual que el resto de los activos, tal como lo establece las presentes PCG. Para que el reconocimiento de los [activos intangibles](#) sea completo y que dichos activos puedan ser considerado como tal, la entidad deberá demostrar que el elemento en cuestión cumple con:

- a) la definición de activo intangible;
- b) los criterios para su reconocimiento, según lo estipulado en las PCG; y
- c) los [activos intangibles](#) se reconocerá sí y sólo sí:
 - a. es probable que los beneficios económicos futuros o potencial de servicio que se han atribuido al mismo fluyan a la entidad; y
 - b. el valor razonable o el costo del activo puedan ser medidos de forma fiable.

A efectos de evaluar la probabilidad de obtener beneficios económicos futuros esperados o potencial de servicio, las entidades utilizarán suposiciones razonables y fundadas, que representen las mejores estimaciones de la administración respecto al conjunto de condiciones económicas que existirán durante la vida útil del activo. Los criterios para la elaboración de dichas estimaciones deberán exponerse en Notas a los EEFF.

Deberá aplicarse el juicio profesional para evaluar el grado de certidumbre asociado al flujo de beneficios económicos o potencial de servicio futuros que sea atribuible a la utilización del activo, sobre la base de la evidencia disponible en el momento del reconocimiento inicial, otorgando un peso mayor a la evidencia procedente de fuentes externas.

Medición al inicio

1.2.7.1.02 Medición general de Activos Intangibles

Fuente: NICSP 31, Párrafos 31 y 42, 43.

Un activo intangible se **medirá inicialmente por su costo**. Cuando la adquisición de un activo intangible fuera a través de una transacción sin contraprestación, su costo inicial en la fecha de adquisición se **medirá a su valor razonable** en esa fecha, no considerándose dicha medición inicial una revaluación.

2. ASPECTOS ESPECÍFICOS

Medición posterior al inicio

1.2.7.2.01 Modelos posterior a la inicial

Fuente: NICSP 31, Párrafo 71.
DIGECOG.

La medición posterior a la inicial de activos intangibles podrá llevarse a cabo aplicando:

- a) **el modelo de costo, o**
- b) **el modelo de revaluación.**

El modelo de costo regirá con carácter general para la medición posterior al inicio de activos intangibles, hayan sido adquiridos, recibidos sin contraprestación o con una contraprestación nula o incorporada a través de arrendamientos financieros.

El modelo de revaluación tendrá carácter de modelo alternativo, el que eventualmente podrá ser aplicado con carácter general en caso de así establecerlo oportunamente la DIGECOG.

En caso que, conforme establezca la DIGECOG, resulte aplicable el modelo de revaluación para las mediciones posteriores a la inicial, todos los demás activos pertenecientes a la misma clase⁴ deberán contabilizarse según dicho modelo, a menos que no exista un mercado activo para esa clase de activos.

1.2.7.2.02 Modelo de costo

Fuente: NICSP 31, Párrafo 73.

Con posterioridad a su reconocimiento inicial, un activo intangible se contabilizará por **su costo menos la amortización acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor**.

1.2.7.2.03 Modelo de revaluación

Fuente: NICSP 31, Párrafo 74.

Con posterioridad al reconocimiento inicial, un activo intangible se registrará por su **valor revaluado**, que es **su valor razonable en la fecha de la revaluación, menos la amortización acumulada posterior**.

⁴ Clase: el nivel equivalente de Subcuentas en el Plan de Cuentas Contable

El VR se determinará por referencia a un mercado activo.

1.2.7.2.04 Periodicidad en las revaluaciones

Fuente: NICSP 31, Párrafo 78.
DIGECOG.

Las revaluaciones se harán, según lo establezca la DIGECOG, con suficiente regularidad, con el objeto de asegurar que el valor razonable del activo revaluado no difiera sustancialmente de su importe en libros. A tal efecto, se deberá considerar:

- a) que se requerirá practicar revaluaciones anuales si los activos intangibles experimentan movimientos significativos y de carácter volátil en su valor razonable;
- b) que las revaluaciones anuales serán innecesarias para activos intangibles con movimientos insignificantes en sus valores razonables.

1.2.7.2.05 Requisitos para la revaluación

Fuente: NICSP 31, Párrafos 72, 75 y 76.

El Modelo de revaluación deberá:

- a) Para evitar revaluaciones selectivas de activos y que los importes de los activos intangibles en los EEEF representen una mezcla de costos y valores referidos a fechas diferentes, cuando se aplique el modelo de revaluación a los activos intangibles debe realizarse a toda las partidas pertenecientes a la misma clase de activos intangibles.
Una clase⁵ de activos intangibles es un conjunto de activos de similar naturaleza y uso en las actividades de la entidad. Las partidas pertenecientes a la misma clase de activos intangibles se revaluarán simultáneamente.
- b) No se aplicará el modelo cuando:
 - a. los activos intangibles no hayan sido reconocidos previamente como activos, si bien se podrá aplicar el modelo de revaluación a la totalidad de un activo, en los casos que inicialmente sólo se haya reconocido una parte de su costo, por no haber cumplido todo el activo los criterios para su reconocimiento, sino hasta alcanzar una etapa intermedia del proceso de su producción; ni
 - b. el reconocimiento inicial de activos intangibles por valores diferentes de su costo, sin perjuicio de la medición inicial a valor razonable para activos intangibles recibidos a través de transacciones sin contraprestación.
- c) Se aplicará después de que un activo haya sido reconocido inicialmente por su costo, y puede aplicarse también a un activo intangible que se recibió a través de una transacción sin contraprestación.

⁵ Clase: el nivel equivalente de Subcuentas en el Plan de Cuentas Contable

1.2.7.2.06 Tratamiento de las amortizaciones acumuladas

Fuente: NICSP 31, Párrafo 79.
DIGECOG.

Las NICSP estipulan que cuando se revalúa un activo intangible, la amortización acumulada hasta la fecha de la revaluación puede ser tratada de dos maneras:

- a) reexpresada proporcionalmente al cambio en el importe en libros bruto del activo, de manera que el importe en libros del mismo después de la revaluación sea igual a su importe revaluado; o
- b) eliminada contra el importe en libros bruto del activo y reexpresando el importe neto hasta alcanzar el importe revaluado del activo.

No obstante lo anterior, y atento a la estructura del PCC, se imputará contra la cuenta de revaluación del bien respectivo.

1.2.7.2.07 Activos intangibles sin mercado activo

Fuente: NICSP 31, Párrafos 80, 81, 82 y 83.

Si un activo intangible no cuenta con un mercado activo, se lo deberá registrar:

- a) por el costo menos la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas que le hayan podido afectar, si nunca tuvo mercado activo;
- b) por el importe revaluado, en la fecha de la última revaluación por referencia al mercado activo, menos la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas posteriores, si ha dejado de tener mercado activo con posterioridad a la última revaluación practicada.

Si se pierde un mercado activo para un activo intangible revaluado, puede indicar que el valor de dicho activo se ha deteriorado, por lo cual será necesario hacer la correspondiente comprobación de deterioro.

Si, en alguna fecha posterior, el valor razonable del activo intangible pudiera determinarse de nuevo por referencia a un mercado activo, se aplicará el modelo de revaluación desde esa misma fecha.

1.2.7.2.08 Contabilización de la revaluación

Fuente: NICSP 31, Párrafos 84 y 85.

La contabilización de los montos de la revaluación se ajustará a los siguientes criterios:

Hecho Generador	Tratamiento Contable	
	General	Excepción
Incremento del importe en libros de un activo	Incremento del patrimonio – Reserva de revaluación	Incremento del resultado, si y sólo si fuera una reversión de una disminución por devaluación de la misma, que fue reconocida

intangible		previamente en resultados, y hasta el límite de la disminución reconocida.
Disminución del importe en libros de un activo intangible	Resultado negativo por pérdida del valor	Disminución de reserva del patrimonio, hasta agotar el saldo acumulado de las reservas por revaluación reconocidas con anterioridad.

1.2.7.2.09 Afectación de la reserva por revaluación a resultados acumulados

Fuente: NICSP 31, Párrafo 86.

Las reservas por revaluación se transferirán a resultados acumulados:

- a) cuando, por retiro o disposición, se reconozca la baja de un activo intangible que ha sido revaluado, transfiriéndose a resultados acumulados la diferencia entre el valor en libros del activo y el que resultaría según su costo original;
- b) a medida que se utilice el activo intangible objeto de la revaluación, transfiriéndose a resultados acumulados la diferencia entre la amortización calculada según el valor revaluado del activo y la calculada según su costo original.

Bienes intangibles del patrimonio histórico-artístico y/o cultural

1.2.7.2.10 Revelación en Nota a los Estados Financiera

Fuente: NICSP 31, Párrafo 11.
DIGECOG.

Si bien la Normativa Internacional no requiere que una entidad reconozca los [bienes intangibles del patrimonio histórico-artístico y/o cultural](#) que satisfagan la definición y los criterios de reconocimiento de los [activos intangibles](#), el ente rector de contabilidad gubernamental establece que las entidades reconocerán los bienes intangibles del patrimonio histórico-artístico y/o cultural exponiéndolos en Nota a los EEFF sin necesidad de aplicar los requerimientos de medición pero si de revelación.

1.2.7.2.11 Activos generadores de efectivo

Fuente: NICSP 31, Párrafos 13 y 14.
DIGECOG.

Los [bienes del patrimonio histórico-artístico y/o cultural](#) rara vez se conservan por su capacidad de generar entradas de efectivo y puede haber impedimentos legales o sociales para su utilización con esta finalidad. No obstante, en el caso de bienes que pudieran generar beneficios económicos o potencial de servicio futuros distintos de su valor histórico-artístico y/o cultural (por ejemplo: obtención de regalías por el uso de una grabación histórica), los mismos deberán reconocerse y

medirse de la misma forma que otras partidas de los activos generadores de efectivo.

Control de un Activo Intangible

1.2.7.2.12 Existencia de control

Fuente: NICSP 31, Párrafos 21 y 25.

Existirá control sobre un activo intangible cuando:

- a) se tenga el poder de obtener beneficios económicos o potencial de servicios futuros de los mismos, y
- b) se pueda restringir el acceso de terceros a dichos beneficios o potencial de servicios.

Dentro de los beneficios económicos o potencial de servicio futuros procedentes de un activo intangible se incluyen:

- a) los ingresos procedentes de la venta de productos o servicios; y
- b) los ahorros de costos y otros rendimientos diferentes que se deriven del uso del activo por parte de la entidad.

Si bien la capacidad para controlar los beneficios económicos o potencial de servicio futuros de un activo intangible normalmente surge de derechos de tipo legal, la existencia de los mismos no es una condición necesaria para la existencia de control, puesto que éste puede ejercerse de alguna otra manera. Por ende, aún no teniendo la titularidad legal del activo intangible identificable y capaz de generar beneficios económicos o potencial de servicio futuros, el mismo será susceptible de reconocimiento en caso de cumplirse las condiciones de control respecto del mismo.

Costos

1.2.7.2.13 Costos posteriores al inicial

Fuente: NICSP 31, Párrafo 27.

La naturaleza de los [activos intangibles](#) es tal que, en muchos casos, no existe posibilidad de realizar ampliaciones del activo en cuestión o sustituciones de partes del mismo y la mayoría de los desembolsos posteriores se hacen, probablemente, para mantener los beneficios económicos futuros o potencial de servicio esperados incorporados a un activo intangible existente, pero no satisfacen la definición de activo intangible, por lo cual se reconocerán siempre en el resultado del período en el que se incurran.

1.2.7.2.14 Costo de un activo intangible adquirido de forma separada

Fuente: NICSP 31, Párrafos 34, 35 y 37.

El costo de un activo intangible adquirido de forma separada comprende:

- a) el precio de adquisición, incluidos los aranceles de importación y los impuestos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, después de deducir los descuentos comerciales y las rebajas; y
- b) cualquier costo directamente atribuible a la preparación y ubicación del activo en el lugar y condiciones necesarias para su uso previsto, tales como:
 - i. los costos de las remuneraciones a los empleados, derivados directamente de poner el activo en sus condiciones de uso;
 - ii. honorarios profesionales surgidos directamente de poner el activo en sus condiciones de uso; y
 - iii. los costos de comprobación de que el activo funciona adecuadamente.

1.2.7.2.15 Conceptos que no forman parte del costo

Fuente: NICSP 31, Párrafo 36.

No serán contemplados como parte del costo de un activo intangible, entre otros, los siguientes desembolsos:

- a) los costos de introducción de un nuevo producto o servicio (incluyendo los costos de actividades publicitarias y promocionales);
- b) los costos de llevar a cabo operaciones en una nueva localización o con un nuevo segmento de usuarios de un servicio (incluyendo los costos de formación del personal); y
- c) los costos de administración y otros costos indirectos generales.

1.2.7.2.16 Activación de los costos

Fuente: NICSP 31, Párrafos 37 y 38.

La activación de los costos en el importe en libros de un activo intangible finalizará cuando el activo se encuentre en el lugar y condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la administración.

Por lo cual no serán parte del costo del activo intangible:

- a) costos soportados cuando el activo, capaz de operar de la forma prevista por la administración, no ha comenzado a utilizarse; y
- b) resultados operativos negativos iniciales, como los generados mientras se desarrolla la demanda de los productos que se elaboran con el activo.

Los ingresos y gastos relacionados con los [activos intangibles](#) pero que no son imprescindibles para que el activo pueda operar de la forma prevista, que pueden tener lugar antes o durante las actividades de desarrollo de un activo intangible, no formarán parte del costo del activo sino que deberán reconocerse en el resultado del ejercicio en el que se generen. De la misma forma se procederá respecto de los costos soportados por la utilización del activo y por la reprogramación de su uso, una vez alcanzadas las condiciones para operar según la forma originalmente prevista.

1.2.7.2.17 Activos Intangibles comprados por operación a crédito

Fuente: NICSP 31, Párrafo 39.
DIGECOG.

Cuando el pago de un activo intangible se aplase más allá de los términos normales de las operaciones a crédito, su costo será el equivalente al precio de contado. La diferencia entre este importe y el total de los pagos a efectuar se reconocerá como un gasto financiero a lo largo del período del aplazamiento.

Dado que el órgano rector de contabilidad gubernamental ha tomado la alternativa de imputarlo los costos de préstamos como gastos financieros, dichos costos no serán imputables al costo del activo y se afectará a gastos financieros.

Proyecto de investigación y desarrollo

1.2.7.2.18 Desembolsos por investigación y desarrollo

Fuente: NICSP 31, Párrafo 40.

Los desembolsos por [investigación](#) o [desarrollo](#) reconocidos como un activo intangible deben:

- a) estar asociados con un proyecto de investigación y desarrollo en curso adquirido de forma independiente y reconocido como un activo intangible, y
- b) se hayan generado después de la adquisición del citado proyecto.

1.2.7.2.19 Desembolsos posteriores por investigación y desarrollo

Fuente: NICSP 31, Párrafo 41.

Los desembolsos posteriores, asociados a un proyecto de [investigación](#) y desarrollo en curso adquirido de forma separada y reconocido como un activo intangible, serán:

- a) reconocidos como un gasto:
 - I. si se trata de desembolsos de [investigación](#);
 - II. si se trata de desembolsos por desarrollo que no cumplan los criterios para su reconocimiento como activo intangible, y
- b) como un mayor importe en libros del proyecto de [investigación](#) o desarrollo en proceso adquirido, si los desembolsos por desarrollo cumplen los criterios de reconocimiento como activo intangible.

1.2.7.2.20 Fase de investigación

Fuente: NICSP 31, Párrafo 52 y 54.

Pueden ser incluidos dentro de la fase de [investigación](#), entre otras, las siguientes actividades:

- a) actividades dirigidas a obtener nuevos conocimientos;
- b) la búsqueda, evaluación y selección final de aplicaciones de resultados de la investigación u otro tipo de conocimientos;

- c) la búsqueda de alternativas para materiales, aparatos, productos, procesos, sistemas o servicios; y
- d) la formulación, diseño, evaluación y selección final, de posibles alternativas para materiales, dispositivos, productos, procesos, sistemas o servicios que sean nuevos o se hayan mejorado.

Los desembolsos por [investigación](#) se reconocerán como gastos del período en que se incurran.

1.2.7.2.21 Fase de desarrollo

Fuente: NICSP 31, Párrafo 57.

Pueden ser incluidos dentro de la fase de [desarrollo](#), entre otras, las siguientes actividades:

- a) el diseño, construcción y prueba, anterior a la producción o utilización, de modelos y prototipos;
- b) el diseño de herramientas, troqueles, moldes y plantillas que impliquen tecnología nueva;
- c) el diseño, construcción y operación de una planta piloto o actuación que no tenga una escala económicamente viable para la producción comercial o para el uso en la prestación de servicios;
- d) el diseño, construcción y prueba de una alternativa elegida para materiales, dispositivos, productos, procesos, sistemas o servicios que sean nuevos o se hayan mejorado; y
- e) los costos de sitios web y de desarrollo de aplicaciones informáticas.

1.2.7.2.22 Reconocimiento del desarrollo

Fuente: NICSP 31, Párrafo 55.

Un activo intangible surgido durante la fase del [desarrollo](#) (o de la fase de desarrollo en un proyecto interno), se reconocerá si, y sólo si, pueden demostrarse todos los extremos siguientes:

- a) la viabilidad técnica de completar el activo intangible de forma que pueda estar disponible para su utilización o su venta;
- b) su intención de completar el activo intangible y usarlo o venderlo;
- c) su capacidad para utilizar o vender el activo intangible;
- d) la forma en que el activo intangible vaya a generar probables beneficios económicos futuros o potencial de servicio. Entre otras cosas, la entidad debe demostrar la existencia de un mercado para el producto que genere el activo intangible o para el activo intangible en sí, o si va a ser utilizado internamente, la utilidad del mismo para la entidad;
- e) la disponibilidad de los recursos técnicos, financieros o de otro tipo adecuados, para completar el desarrollo y para utilizar o vender el activo intangible, y
- f) su capacidad para medir, de forma fiable, el desembolso atribuible al activo intangible durante su desarrollo.

1.2.7.2.23 Activos Intangibles generadores de probables beneficios económicos futuros

Fuente: NICSP 31, Párrafo 58.

Las entidades deberán evaluar que un activo intangible generará probables beneficios económicos futuros o potencial de servicio que se recibirán del mismo, utilizando los principios de los criterios aplicados en la PCG al tratar:

- a) los Deterioro de Activos No Generadores de Efectivo,
- b) los Deterioro de Activos Generadores de Efectivo, y
- c) si el activo intangible generará beneficios económicos o potencial de servicio sólo en combinación con otros activos, la entidad aplicará el concepto de unidad generadora de efectivo.

Intercambios de activos

1.2.7.2.24 Activos intangibles adquiridos a través de una transacción de intercambio (permuta) por otros activos

Fuente: NICSP 31, Párrafo 44, y DIGECOG

Cuando un activo intangible fue adquirido a cambio de uno o varios activos no monetarios, o de una combinación de activos monetarios y no monetarios, el costo del mismo **se medirá por su valor razonable**, a menos que no pueda medirse con fiabilidad el valor razonable del activo recibido ni el del activo entregado.

Si el activo adquirido no se puede medir por su valor razonable, **su costo se medirá por el importe en libros del activo entregado**.

En los casos en que la entidad que transfiera sea una entidad pública no empresarial dominicana, el reconocimiento inicial se medirá al valor en libros de aquella entidad al momento de la transferencia.

1.2.7.2.25 Valor Razonable de activos intangibles adquiridos a través de una transacción permuta

Fuente: NICSP 31, Párrafo 44. DIGECOG

Salvo prueba en contrario, el valor razonable de la propiedad adquirida a través de una transacción de intercambio o permuta, estará dado por el acuerdo de las partes intervinientes, es decir, por el precio de la transacción.

De no contarse explícitamente con un precio o acuerdo de partes, se deberá determinar el valor razonable del activo intangible, en caso de no poder realizarse una estimación fiable del mismo o que no existan transacciones comparables en el mercado que podría permitir la medición fiable, entonces la propiedad adquirida se medirá por el importe en libros de los activos entregados.

Activos intangibles generados internamente

1.2.7.2.26 Reconocimiento de un activo generado internamente

Fuente: NICSP 31, Párrafos 49,50 y 51.

Un activo intangible generado internamente será reconocido como activo si cumple con:

- a) determinar el momento en que surge el activo identificable que vaya a generar posibles beneficios económicos futuros esperados o potencial de servicio en el futuro, y
- b) establecer el costo del activo de forma fiable.

A efectos de determinar si un activo intangible generado internamente cumple con los criterios para ser reconocido y medido como tal, deberá clasificarse y separarse la generación del mismo en: *fase de investigación* y *fase de desarrollo*

Si en un proyecto interno no fuera posible distinguir las fases indicadas precedentemente, se tratarán los desembolsos que ocasione dicho proyecto como si hubiesen sido soportados sólo en la fase de investigación.

1.2.7.2.27 Costo de un activo intangible generado internamente

Fuente: NICSP 31, Párrafos 63 y 64.

El costo de un activo intangible generado internamente será la suma de los desembolsos incurridos desde la fecha en que el activo intangible cumple las condiciones para su reconocimiento, comprendiendo todos los costos directamente atribuibles necesarios para crear, producir y preparar el activo para que pueda operar de la forma prevista, como son:

- a) los costos de materiales y servicios utilizados o consumidos en la generación del activo intangible;
- b) los costos de los beneficios a los empleados derivados de la generación del activo intangible;
- c) los honorarios para registrar los derechos legales; y
- d) la amortización de patentes y licencias que se utilizan para generar [activos intangibles](#).

1.2.7.2.28 Conceptos que no forman parte del costo

Fuente: NICSP 31, Párrafo 65.

No formarán parte del costo de los activos intangibles generados internamente:

- a) los desembolsos administrativos, de venta u otros gastos indirectos de carácter general, a menos que este desembolso pueda ser directamente atribuido a la preparación del activo para su uso;
- b) las ineficiencias identificadas, y los resultados operativos negativos iniciales incurridos antes de que el activo alcance el rendimiento esperado; y

- c) los desembolsos de formación del personal que ha de trabajar con el activo.

Reconocimiento como gasto

1.2.7.2.29 Gastos sobre una partida intangible

Fuente: NICSP 31, Párrafos 66 y 67

Los desembolsos sobre una partida intangible, que no formen parte del costo de un activo intangible, o que no cumplan los criterios de reconocimiento; o bien que formen parte del costo de otro activo, deberán reconocerse como gastos del período en el que se incurre. En tal sentido, podemos tener, entre otros los siguientes gastos:

- a) desembolsos para investigación;
- b) desembolsos de establecimiento, entendiendo como tales:
 - i. costos de puesta en marcha;
 - ii. costos legales y administrativos soportados en la creación de una entidad con personería jurídica;
 - iii. costos de preapertura; y
 - iv. costos previos a la operación;
- c) desembolsos por actividades formativas;
- d) desembolsos por publicidad y actividades de promoción (incluyendo los catálogos para pedidos por correo y panfletos informativos); y
- e) desembolsos por reubicación o reorganización de una parte o de la totalidad de una entidad.

1.2.7.2.30 Desembolsos pasados que no deben reconocerse como un activo

Fuente: NICSP 31, Párrafo 70.

Los desembolsos sobre una partida intangible reconocidos inicialmente como un gasto, no se podrán reconocer posteriormente como parte del costo de un activo intangible.

1.2.7.2.31 Anticipos vinculados a activos intangibles

Fuente: NICSP 31, Párrafo 69.

Los pagos anticipados por bienes y/o servicios aún no recibidos, relacionados con activos intangibles, se reconocerán como activos (Cuentas a cobrar) hasta tanto se reciban los bienes y/o servicios contratados, en cuyo momento pasarán a formar parte del costo de los activos intangibles o bien se afectarán a gastos del período, según corresponda.

Vida Útil

1.2.7.2.32 Tipos de vidas para los activos intangibles

Fuente: NICSP 31, Párrafos 87, 88 y 106.

La [vida útil](#) de un activo intangible puede ser:

- a) **finita**, en cuyo caso el activo se amortizará, debiéndose evaluar previamente la duración o el número de unidades productivas u otras similares que constituyan su vida útil; o
- b) **indefinida**, en cuyo caso el activo no se amortizará, en razón de haberse evaluado, sobre la base de un análisis de todos los factores relevantes, que no existe un límite previsible al período a lo largo del cual se espera que el activo genere entradas de flujos netos de efectivo o proporcione potencial de servicio para la entidad.

1.2.7.2.33 Factores a tener en cuenta para determinar la vida útil

Fuente: NICSP 31, Párrafo 89.
DIGECOG

Para determinar la [vida útil](#) de un activo intangible, es preciso considerar algunos factores, entre los que figuran:

- a) la utilización esperada del activo por parte de la entidad, así como si el activo podría ser gestionado de forma eficiente por otro equipo directivo distinto;
- b) los ciclos típicos de vida del producto y la información pública sobre estimaciones de la vida útil, para tipos similares de activos que tengan una utilización parecida;
- c) la obsolescencia técnica, tecnológica, comercial o de otro tipo;
- d) la estabilidad de la industria en la que opere el activo, así como los cambios en la demanda de mercado para los productos o servicios fabricados con el activo;
- e) las actuaciones esperadas de los competidores, ya sean actuales o potenciales;
- f) el nivel de los desembolsos por mantenimiento necesarios para conseguir los beneficios económicos o potencial de servicio futuros esperados del activo, así como la capacidad y voluntad de la entidad para alcanzar ese nivel;
- g) el período de control sobre el activo así como los límites, ya sean legales o de otro tipo, sobre el uso del activo, tales como las fechas de caducidad de los arrendamientos relacionados con él; y
- h) si la [vida útil](#) del activo depende de las vidas útiles de otros activos poseídos por la entidad.

La DIGECOG, en función de las características de los [activos intangibles](#) y de los informes producidos por las entidades que los desarrollan y/o poseen, determinará a través de PCP los años de [vida útil](#) posible para dichos activos a efectos de su amortización.

Los [activos intangibles](#) con vida útil indefinida deberán ser evaluados y autorizados a tener tal carácter por la DIGECOG.

1.2.7.2.34 Revisión de la vida útil

Fuente: NICSP 31, Párrafos 103 y 108.
DIGECOG

La [vida útil](#) de un activo intangible con **vida útil finita** se revisará, como mínimo, en cada fecha de presentación. Si la nueva vida útil esperada del activo difiere de las estimaciones anteriores, en el marco de lo que oportunamente determine la DIGECOG, se cambiará en consecuencia el período de amortización. Estos cambios se contabilizarán como cambios en las estimaciones contables, según lo establecido en la PCG (NICSP 3).

La vida útil de un activo intangible que no está siendo amortizado (por haberse determinado con anterioridad que su **vida útil era indefinida**) se revisará en cada período sobre el que se informa para determinar si existen hechos y circunstancias que permitan seguir manteniendo una vida útil indefinida para ese activo. Si no existen esas circunstancias, en el marco de lo que oportunamente determine la DIGECOG, el cambio en la vida útil de indefinida a finita se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de con las PCG (NICSP 3).

1.2.7.2.35 Vida útil que surge de acuerdos vinculantes

Fuente: NICSP 31, Párrafos 93 y 95.

La vida útil de un activo intangible que surja de [acuerdos vinculantes](#) (incluyendo los derechos contractuales u otros derechos legales) no excederá el período del acuerdo vinculante, si bien puede ser inferior, dependiendo del período a lo largo del cual se espera utilizar el activo. Si los [acuerdos vinculantes](#) se han fijado durante un plazo limitado que puede ser renovado, la vida útil del activo intangible incluirá el período o períodos de renovación sólo si existe evidencia que apoye la renovación por la entidad sin un costo significativo.

La existencia de los siguientes factores, entre otros, indicará que una entidad sería capaz de renovar los [acuerdos vinculantes](#) (incluidos los derechos contractuales u otros derechos legales) sin incurrir en un costo significativo:

- a) existe evidencia, posiblemente basada en la experiencia, de que se renovarán los [acuerdos vinculantes](#). Si la renovación es contingente, porque precisa del consentimiento de un tercero, es necesario contar con la evidencia de que el tercero accederá;
- b) existe evidencia de que las condiciones necesarias para obtener la renovación serán satisfechas, y
- c) el costo de renovación para la entidad no es significativo en comparación con los beneficios económicos o potencial de servicio futuros que se espera obtener a causa de la renovación.

Si el costo de la renovación es significativo en comparación con los beneficios económicos o potencial de servicios futuros que se espera obtener de la renovación, los costos de “renovación” representarán, **el costo de adquisición de un nuevo activo intangible en la fecha de renovación.**

Valor residual

1.2.7.2.36 Tratamiento contable de la baja en cuentas

Fuente: NICSP 31, Párrafos 99 y 100.

El [valor residual](#) de un activo intangible es nulo a menos que:

- a) haya un compromiso, por parte de un tercero, de adquirir el activo al final de su [vida útil](#); o
- b) exista un mercado activo para el activo, y:
 - i. pueda determinarse el valor residual con referencia a este mercado; y
 - ii. sea probable que este mercado existirá al final de la [vida útil](#) del activo.

El importe amortizable de un activo con vida útil finita se determinará después de deducir su [valor residual](#). Un valor residual distinto de cero implica que una entidad espera disponer del activo intangible antes de que termine su vida económica.

1.2.7.2.37 Estimación del Valor Residual

Fuente: NICSP 31, Párrafos 101, 102 y 106.

Una estimación del [valor residual](#) de un activo se basa en el importe recuperable a través de la disposición, utilizando los precios existentes en la fecha de la estimación de la venta para un activo similar que haya alcanzado el término de su vida útil y haya operado en condiciones similares a aquellas en las que se utilizará el activo.

El [valor residual](#) se revisará al menos en cada fecha de presentación. Un cambio en el [valor residual](#) del activo, en el marco de lo que oportunamente determine la DIGECOG, se contabilizará como un cambio en una estimación, de acuerdo con lo solicitado por las PCG (NICSP N° 3).

El [valor residual](#) de un activo intangible podría aumentar hasta un importe igual o mayor que el importe en libros del activo. En ese caso, el cargo por amortización del activo será nulo, excepto que el [valor residual](#) disminuya posteriormente hasta un importe inferior al importe en libros del activo.

Baja en cuenta

1.2.7.2.38 Tratamiento contable de la baja en cuentas

Fuente: NICSP 31, Párrafos 111, 112 y 115.

Un activo intangible se dará de baja en cuentas:

- a) por su disposición (incluyendo la disposición a través de una transacción sin contraprestación); o
- b) cuando no se espere obtener ningún beneficio futuro o potencial de servicio por su uso o disposición.

La pérdida o ganancia surgida por la baja de un activo intangible se determinará como la diferencia entre el importe neto obtenido por su disposición, si lo hubiera, y el importe en libros del activo. Se reconocerá en el resultado del ejercicio en que se produce la baja el activo.

Los créditos por cobrar por la disposición de un activo intangible se reconocerán inicialmente por su VR.

Si se aplazase el pago a recibir por el activo intangible, la contraprestación recibida se reconocerá inicialmente al precio equivalente de contado. La diferencia entre el importe nominal de la contraprestación y el precio equivalente de contado se reconocerá como un ingreso por intereses, de forma que refleje el rendimiento efectivo derivado de la cuenta por cobrar.

1.2.7.2.39 Baja de la parte sustituida

Fuente: NICSP 31, Párrafo 114.

Si se reconoce en el importe en libros de un activo el costo derivado de la sustitución de parte del activo intangible, se dará de baja el importe en libros de la parte sustituida. Si no fuera practicable la determinación del importe en libros de la parte sustituida, se podrá utilizar el costo de la sustitución como indicativo de cual fue el costo de la parte sustituida, en la fecha en la que fue adquirida o generada internamente.

Amortización de Activos Intangibles

1.2.7.2.40 Tratamiento contable de la baja en cuentas

Fuente: NICSP 31, Párrafo 96.

El importe amortizable de un activo intangible con una vida útil finita, se distribuirá sobre una base sistemática a lo largo de su vida útil, por lo que la amortización:

- a) comenzará cuando el activo esté disponible para su utilización, es decir, cuando se encuentre en la ubicación y condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista;
- b) finalizará en la fecha más temprana de las siguientes:
 - i. la fecha en la que el activo se clasifique como mantenido para la venta; y
 - ii. la fecha en la que el activo sea dado de baja en cuentas.

1.2.7.2.41 Método de amortización

Fuente: NICSP 31, Párrafos 96 y 97.
DIGECOG

El **método de amortización** reflejará el patrón con arreglo al cual se espera que sean consumidos, por parte de la entidad, los beneficios económicos o el potencial de servicio futuros del activo. Si este patrón no pudiera ser determinado de forma fiable, se adoptará el **método lineal de amortización**.

El **método general** de amortización a aplicar será el lineal, de acuerdo a la vida útil del activo intangible. No obstante ello, la DIGECOG, teniendo en cuenta el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos o potencial de servicio futuros esperados incorporados en el activo, podrá autorizar métodos distintos (**método**

autorizado), como el de amortización decreciente y el de las unidades de producción, según sean los casos.

Cualesquiera que sean los métodos utilizados (general o autorizado), se aplicarán de forma coherente de período a período, a menos que se produzca una variación en los patrones esperados de consumo de los beneficios económicos o potencial de servicio futuros.

1.2.7.2.42 Revisión del método de amortización

Fuente: NICSP 31, Párrafo 103.
DIGECOG.

El método de amortización utilizado para un activo intangible con vida útil finita se revisará, como mínimo, en cada fecha de presentación. Si se ha experimentado un cambio en el patrón esperado de consumo de beneficios económicos o potencial de servicio futuros por parte del activo, en el marco de lo que oportunamente determine la DIGECOG, el método de amortización se modificará para reflejar estos cambios. Los mismos se contabilizarán como cambios en las estimaciones contables, según lo establecido en la PCG cambios de políticas contables (NICSP N° 3).

1.2.7.2.43 Contabilización de la amortización

Fuente: NICSP 31, Párrafos 98 y 116.

La amortización se reconocerá en:

- a) el resultado del ejercicio, o
- b) cuando los beneficios económicos o potencial de servicio futuros incorporados a un activo se incorporan a la producción de otros activos. En estos casos, el cargo por amortización formará parte del costo de esos otros activos y se incluirá en su importe en libros.

La amortización de un activo intangible con una vida útil finita no terminará cuando el activo intangible no vaya a ser usado más, a menos que el activo haya sido completamente amortizado o se clasifique como mantenido para la venta (o incluido en un grupo de activos para su disposición que se clasifique como mantenido para la venta) de acuerdo con lo estipulado por la DIGECOG en las PCG.

Deterioro

1.2.7.2.44 Tratamiento del deterioro

Fuente: NICSP 31, Párrafos 107, 109 y 110.

La evaluación de deterioro de [activos intangibles](#) se realizará de acuerdo a las normas aplicables a deterioro de activos generadores y no generadores de efectivo, según corresponda, con su importe en libros, y reconociendo cualquier exceso del importe en libros sobre el importe de servicio recuperable o el importe recuperable como una pérdida por deterioro del valor.

Para los [activos intangibles](#) medidos según el modelo de costo, la nueva evaluación de la vida útil de un activo intangible como finita en lugar de como indefinida, es un indicio de que el activo puede haber visto deteriorado su valor. Como consecuencia, la entidad comprobará si el valor del activo se ha deteriorado, comparando su importe de servicio recuperable o su importe recuperable, determinado de acuerdo con que el activo sea generador de efectivo o no generador de efectivo, según corresponda, con su importe en libros, y reconociendo cualquier exceso del importe en libros sobre el importe de servicio recuperable o el importe recuperable como una pérdida por deterioro del valor.

Una entidad comprobará si un activo intangible con vida útil indefinida o un activo intangible que todavía no está disponible para su uso ha experimentado una pérdida por deterioro del valor, comparando el importe de servicio recuperable de dicho activo o su importe recuperable, según corresponda, con su importe en libros:

- a) anualmente; y
- b) en cualquier momento en el que exista un indicio de que el activo puede haber deteriorado su valor.

1.2.8. Concesión de Servicios Públicos

Alcance

Fuente: NICSP 32, Párrafos 5, 6 y GA3, CINIIF 12 y DIGECOG.

Comprende:

- a) Los [acuerdos de concesión de servicios públicos](#) son aquellos acuerdos en los que el [concesionario](#) (privado) proporciona los servicios públicos relacionados con el [activo de concesión de servicios](#) en nombre de la [concedente](#) (público);
- b) **Concesión de servicios públicos:** es aquella por la cual el Estado encomienda a un tercero, ajeno a éste, la organización y el funcionamiento de un servicio público por un determinado plazo, a cambio de un precio pagado por el usuario y el Estado puede entregar, para la prestación de dicho servicio, bienes de su propiedad, por lo cual recibirá un ingreso en concepto de canon por concesión; y
- c) **Concesión de obra pública:** está constituida por la intervención directa de un tercero ajeno al Estado, en la explotación de la obra pública, transformándose en un modelo de ejecución de obra por el cual el concesionario recibe en contraprestación por la realización de la obra, la explotación de la misma. En dichos casos las obras terminadas son bienes del Estado; y
- d) Un [activo de concesión de servicios](#) podrán ser:
 - a. propiedades, planta y equipo,
 - b. bienes de infraestructura y de beneficio y uso público,
 - c. activos biológicos,
 - d. recursos naturales, y
 - e. activos intangibles.

No comprende:

Los acuerdos que no implican la prestación de servicios públicos y aquellos que implican componentes de servicio y gestión en los que el activo no es controlado por la [concedente](#).

Características:

Son características comunes de un acuerdo de concesión de servicios las siguientes:

- a) la [concedente](#) es una entidad del sector público;
- b) el [concesionario](#) es responsable de al menos parte de la gestión del [activo de concesión de servicios](#) y servicios relacionados y no actúa simplemente como un agente en nombre de la [concedente](#);
- c) el acuerdo establece los precios iniciales a percibir por el [concesionario](#) y regula las revisiones de precios durante el período del [acuerdo de concesión de servicios públicos](#);

- d) el [concesionario](#) está obligado a entregar el [activo de concesión de servicios](#) a la concedente en unas condiciones especificadas al final del periodo del acuerdo, por una contraprestación pequeña o sin contraprestación incremental, independientemente de que parte lo financió inicialmente;
- e) el acuerdo de servicio obliga contractualmente al [concesionario](#) a proporcionar los servicios al público en nombre de la entidad gubernamental;
- f) la entidad gubernamental no pierde la propiedad del bien;
- g) el potencial de servicio que genera el bien no lo presta la entidad de gobierno; y
- h) el [concesionario](#) está obligado a:
 - a. prestar el servicio a quien se lo requiera;
 - b. entregar a la entidad gubernamental, al finalizar la concesión, los activos recibidos al inicio del acuerdo, en las condiciones contractuales acordadas; y
 - c. pagar a la entidad gubernamental un canon por el uso de dichos bienes y la explotación del servicio.

POLÍTICAS CONTABLES GENERALES

1. GENERALIDADES

Reconocimiento del activo de concesión

1.2.8.1.01 De un activo de concesión de servicio

Fuente: NICSP 32, Párrafos 9 y 10, GA 10, y CINIIF 12, Párrafo 5.

Deberá reconocerse un [activo de concesión de servicios](#), ya sea que el mismo haya sido aportado por el [concedente](#) como por el concesionario, siempre que:

- a) se controle o [regule](#) que servicios debe proporcionar el concesionario con el activo, a quien debe proporcionarlos y a un precio estipulado; y
- b) se controle (a través de la propiedad, del derecho de uso o de otra manera) cualquier participación residual significativa en el activo al final del período de la concesión.

Si la [concedente](#) controla o regula que servicios debe proporcionar el [concesionario](#) con el activo, a quien debe proporcionarlos y a el precio al que debe comercializarlo, se tratará como un [acuerdo de concesión de servicios públicos](#) durante la totalidad de su vida útil ([activo de vida completa](#)).

Si la [concedente](#) retiene tanto el grado de control o regulación como cualquier participación residual significativa en el activo, el [concesionario](#) está sólo gestionando el activo en nombre de la [concedente](#).

1.2.8.1.02 Control o regulación

Fuente: NICSP 32, GA 6 y 7.
DIGECOG.

El control o regulación podría ser:

- i. por un acuerdo vinculante, o
- ii. a través de un regulador público externo que regule a otras entidades que operan en la misma actividad industrial o sector que la concedente.

La capacidad de excluir o regular el acceso de otros a los beneficios económicos de un activo, es un elemento esencial de control que distingue a los activos de la entidad de aquellos bienes públicos a los que todas las entidades tienen acceso y de los que se benefician.

El [acuerdo vinculante](#) establece los precios iniciales a percibir por el [concesionario](#) y regula las revisiones de precios durante el período del [acuerdo de concesión de servicios públicos](#). Cuando el acuerdo vinculante transfiere el derecho a controlar el uso del activo de concesión de servicios a la [concedente](#), el activo cumple la condición de control en relación con aquéllos a quienes el [concesionario](#) debe proporcionar los servicios.

El control que ejerce la [concedente](#) sobre los precios, no necesariamente debe ser completo, es suficiente que el precio sea regulado por la [concedente](#), por un [acuerdo vinculante](#) o por un regulador público externo que regule otras entidades que operen en la misma actividad industrial o sector, teniendo siempre en cuenta la esencia del [acuerdo vinculante](#).

1.2.8.1.03 Participación residual significativa

Fuente: NICSP 32, y GA 9.

El control de la [concedente](#) sobre cualquier participación residual significativa debe restringir la capacidad práctica del [concesionario](#) para vender o pignorar el activo y dar a la [concedente](#) un derecho continuado de uso durante todo el período del [acuerdo de concesión de servicios públicos](#). La participación residual en el activo es el valor actual estimado del activo al final de su vida económica si estuviese en las condiciones esperadas al final del período del acuerdo de concesión de servicios.

1.2.8.1.04 Acuerdo de concesión de servicios regulado parcialmente

Fuente: NICSP 32, y GA 12.

Los acuerdos de concesión de servicios con regulación parcial pueden existir cuando:

- a) cualquier activo que es separable físicamente y capaz de ser explotado independientemente y cumple la definición de unidad generadora de efectivo, según se define en la NICSP 26 - "*Deterioro de Activos Generadores de Efectivo*", se evaluará de forma separada para determinar si la condición de control y regulación se cumple cuando se usa en su totalidad para fines no regulados; y

- b) actividades puramente auxiliares (tales como una tienda en el hospital) son no reguladas, la prueba del control se aplica como si esos servicios no existieran; la existencia de actividades auxiliares no limita el control de la [concedente](#) del [activo de concesión de servicios](#).

Medición General del activo concesionado

1.2.8.1.05 Medición inicial

Fuente: NICSP 32, Párrafo 11, GA15, 18 y 24.
DIGECO.

Las entidades gubernamentales medirán inicialmente el [activo de concesión de servicios](#) o un [activo de vida completa](#) y las mejoras de un activo existente de la concedente que hayan cumplido las condiciones de reconocimiento **por su VR**.

Consideraciones a tener en cuenta:

- a) El VR se utiliza para determinar el costo de un [activo de concesión de servicios](#) construido o desarrollado o el costo de cualquier mejora de activos existentes, en el reconocimiento inicial.
- b) El VR a considerar para el reconocimiento inicial de dichos activos se determinará según el valor en libros del concesionario para los activos proporcionados o, en su caso, de los costos incurridos para la mejora realizada sobre activos del concesionario o sobre activos del concedente aportados a la concesión.
- c) El VR no se aplica a los activos existentes de la [concedente](#) que se reclasifican como [activo de concesión de servicios](#).
- d) El uso del valor razonable en el reconocimiento inicial no constituye una revaluación.

2. ASPECTOS ESPECÍFICOS

Medición posterior a la inicial

1.2.8.2.01 Medición posterior

Fuente: NICSP 32, GA 35.

Tras el reconocimiento y medición inicial, la [concedente](#) aplicará las PCG relacionadas con PPE, Activos biológicos y Activos Intangibles, según proceda, como así también aplicará los deterioros a los activos generadores y no generadores de efectivo, tanto para la medición posterior como para la baja en cuentas posterior de un [activo de concesión de servicios](#) y deberá exponerlos como clase separada de activos.

Activo existente de la concedente

1.2.8.2.02 Activo de la concesión de servicio de la concedente

Fuente: NICSP 32, Párrafos 12 y 13 y GA 14 y 15.

Los [acuerdos de concesión de servicios públicos](#) pueden implicar un activo existente de la [concedente](#):

- a) al que la [concedente](#) da acceso al [concesionario](#) para la finalidad establecida en el [acuerdo de concesión de servicios públicos](#);
- b) al que la [concedente](#) da acceso al [concesionario](#) con la finalidad de generar ingresos como compensación por el [activo de concesión de servicios](#).

Si un activo existente de la concedente cumple las condiciones de reconocimiento o es un [activo de vida completa](#), la concedente reclasificará el activo existente como un [activo de concesión de servicios](#), es decir, como una clase separada del resto de los activos.

Una mejora de un activo existente de la concedente (por ejemplo, que incremente su capacidad) se reconoce como un [activo de concesión de servicios](#).

1.2.8.2.03 Tratamiento contable dado a un activo existente de la concedente

Fuente: NICSP 32, Párrafos 12 y 13 y GA 16 y 24.

El [activo de concesión de servicios](#) reconocido y reclasificado mantendrá inalterables los criterios adoptados para su medición y reconocimiento, incluyendo depreciaciones o amortizaciones y pérdidas por deterioro, según la naturaleza de los bienes aportados y se deberá contabilizar de acuerdo con las PCG relacionadas con PPE, [Activos biológicos](#) y [Activos Intangibles](#), según proceda y aplicando los deterioros a los activos generadores y no generadores de efectivo, cuando corresponda, si y sólo si:

- a) es probable que la entidad reciba beneficios económicos o potencial de servicio futuros asociados con el elemento; y
- b) el costo o el valor razonable del elemento puedan ser medidos de forma fiable.

1.2.8.2.04 No Considerado activo de la concesión de servicio

Fuente: NICSP 32, GA17 y GA 48, y
CINIIF 12, Párrafo 27.
DIGECOG

Si un activo transferido del [concedente](#) al [concesionario](#) no cumple ya las condiciones para el reconocimiento o es un [activo de vida completa](#) como un [activo de concesión de servicios](#), la [concedente](#) seguirá los principios de baja en cuentas del mismo y además el reconocimiento de una cuenta a cobrar, por las obligaciones asumidas por el [concesionario](#) y que todavía no haya cumplido.

Cuando la [concedente](#) compensa al [concesionario](#) por el [activo de concesión de servicios](#) y por el servicio mediante **el suministro de un activo generador de ingresos**, distinto del [activo de concesión de servicios](#), se reconocerá un ingreso y se reducirá el pasivo reconocido del acuerdo. En estos casos, la [concedente](#) también considerará los requerimientos de **baja en cuenta** de acuerdo con las

PCG relacionadas con PPE, [Activos biológicos](#) y [Activos Intangibles](#), según proceda.

Si el activo se transfiere de forma temporal, la [concedente](#) considerará la esencia de este término del acuerdo de concesión del servicio al determinar si el activo debe ser dado de baja en cuentas. En tales casos, la concedente también considerará si el acuerdo es una transacción de arrendamiento o una transacción de venta con arrendamiento posterior que debe contabilizarse de acuerdo con la PCG aplicable a arrendamiento.

Activos proporcionados por el concesionario

1.2.8.2.05 Activo existente del concesionario

Fuente: NICSP 32 y GA 19.

El [concesionario](#) puede proporcionar un activo para su utilización en el [acuerdo de concesión de servicios públicos](#) que no ha sido construido, desarrollado o adquirido. Si el acuerdo supone la utilización de un activo existente del [concesionario](#) para la finalidad establecida en el acuerdo de concesión del servicio, la [concedente](#) determinará si el activo cumple las condiciones de reconocimiento o si es un [activo de vida completa](#).

Si se cumplen las condiciones de reconocimiento o si es un [activo de vida completa](#), la [concedente](#) reconocerá dicho activo como un [activo de concesión de servicios](#) y por lo tanto se lo contabilizará de acuerdo con las presentes PCG.

1.2.8.2.06 Activo construido o desarrollado por el concesionario

Fuente: NICSP 32 y GA 20.

El [concesionario](#) puede proporcionar un activo para su utilización en el [acuerdo de concesión de servicios públicos](#) que ha sido construido o desarrollado por el [concesionario](#). Si el activo cumple con las condiciones de reconocimiento o si es un [activo de vida completa](#), la [concedente](#) reconocerá dicho activo como un [activo de concesión de servicios](#) y por lo tanto se lo contabilizará de acuerdo con las presentes PCG.

1.2.8.2.07 Tratamiento contable de los activos proporcionados por el concesionario

Fuente: NICSP 32, Párrafos 11 y 13 y GA 19 y 20.

Cuando la [concedente](#) reconozca como [activos de concesión de servicios](#) a los proporcionados por el [concesionario](#), ya sea que los mismos provengan de un activo existente del [concesionario](#) o que sean construidos o desarrollados por éste, la [concedente](#) reconocerá y medirá el [activo de concesión de servicios](#) de la siguiente forma:

- a) serán objeto de reconocimiento por la entidad concedente, clasificándolos como activos concesionados a efectos de reconocer la afectación de los mismos;

- b) serán reconocidos inicialmente al VR de los bienes proporcionados y de las mejoras realizadas; y
- c) serán objeto de medición y reconocimiento posterior, incluyendo depreciaciones o amortizaciones y pérdidas por deterioro, según la naturaleza de los bienes involucrados.

1.2.8.2.08 Momento del reconocimiento del activo de concesión de servicio

Fuente: NICSP 32 y GA 21, 22 y 23.

A efectos de determinar el momento en que se reconocerá el [activo de concesión de servicios](#) durante el periodo en el que el activo se construye o desarrolla, las entidades deberán aplicar los siguientes criterios, junto con los términos y condiciones específicos del acuerdo vinculante:

- a) **Criterio del flujo de beneficios económicos o potencial de servicio a la concedente:** la [concedente](#) evaluará, en el momento en que se incurra en los costos de construcción o desarrollo, los términos del acuerdo vinculante para determinar si el potencial de servicio del [activo de concesión de servicios](#) fluiría a la [concedente](#) en ese momento o al finalizar la construcción.
- b) **Criterio de medición fiable del costo o valor razonable inicial:** la [concedente](#) debe tener información fiable sobre el costo o valor razonable del activo durante su construcción o desarrollo, por ejemplo, si el [acuerdo de concesión de servicios públicos](#) requiere que el [concesionario](#) proporcione a la [concedente](#) informes sobre el progreso durante la construcción o desarrollo del activo (avance de obra), los costos incurridos pueden medirse fiablemente dado que la [concedente](#) puede controlar dicho avance en la obra.

Otros derechos de concesiones

1.2.8.2.09 Obligaciones del concesionario

Fuente: NICSP 32, GA 19;
CINIIF 12, Párrafo 21; y
DIGECOG

El [concesionario](#) reconocerá, según lo establecido en la CINIIF 12, como pasivo, según la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación presente al final del periodo sobre el que se informa, los siguientes obligaciones:

- a) mantener la infraestructura con una capacidad especificada de servicio, o
- b) restaurar la infraestructura hasta darle una condición de servicio especificada antes de entregarla a la concedente al final del acuerdo de servicio.

El reconocimiento como activo de las obligaciones del [concesionario](#) estará sujeto a las PCP que emita la DIGECOG, en tanto no se cuente con dichas PCP la [concedente](#) revelará un [activo contingente](#) en Notas.

1.2.9. Deterioros

Alcance

**Fuente: NICSP N° 21, Párrafos 2, 5, 7, 8, 10, 11, 16, 17 y 21, y
NICSP 26, Párrafo 2,6, 13, 14 y 15, y
DIGECOG**

Comprende:

- a) [Activos no generadores de efectivo](#) (ANGE).
- b) [Activos generadores de efectivo](#) (AGE).
- c) Activos sujetos a deterioros:
 - a. Propiedades, planta y equipo explotados y concesionados, medidos por el modelo de costos,
 - b. Bienes de infraestructura y de beneficio y uso público en servicio y concesionados,
 - c. Bienes históricos y culturales,
 - d. Propiedades de inversión, medidos por el modelo de costos,
 - e. Recursos naturales concesionados y en conservación.
 - f. Activos biológicos, medidos al costo,
 - g. Activos intangibles, medidos al costo, y
 - h. Inventario.

No Comprende:

- a) Activos no sujetos a deterioros:
 - a. Propiedades, planta y equipo explotados y concesionados, medidos por el modelo de revaluación,
 - b. Propiedades de inversión, medidos por el modelo de VR,
 - c. Activos biológicos, medidos al VR,
 - d. Activos intangibles, medidos por el modelo de revaluación, y
 - e. Todo activo valuado a VR.

POLÍTICAS CONTABLES GENERALES

1. GENERALIDADES

Medición General

1.2.9.1.01 Medición General del monto recuperable

Fuente: NICSP 21, Párrafos 35 a 38, y
NICSP 26, Párrafos 31 a 34.
DIGECOG

Criterio general: El monto recuperable se mide como **el mayor entre el VR menos los costos necesarios para la venta y el valor en uso**. Dicho valor se limitará a sólo uno de dichos importes, en los siguientes casos:

- a) si cualquiera de los importes excediera al importe en libros del activo, no sería necesario estimar el otro, toda vez que el activo no habría sufrido deterioro de su valor;
- b) cuando no pueda ser posible determinar el VR menos los costos necesarios para la venta, porque no hay bases para hacer una estimación fiable del importe que se podría obtener por la venta del activo en cuestión, en una transacción libre realizada entre un comprador y un vendedor interesados y debidamente informados, se utilizará exclusivamente el valor en uso del activo;
- c) si no existen razones para creer que el valor en uso del activo excede de forma significativa o material a su VR menos los costos de venta, se podrá tomar este último valor; el grado o nivel de significatividad o materialidad será establecido por la DIGECOG a través de una PCP.

Valor Razonable menos costos necesarios para la venta

1.2.9.1.02 Valor Razonable

Fuente: NICSP 21, Párrafo 40, y
NICSP 26, Párrafo 38.
DIGECOG.

La mejor evidencia del [valor razonable](#) menos los costos necesarios para la venta, la constituye **la existencia de un precio**, dentro de un compromiso formal de venta, en una transacción libre, ajustado por los costos incrementales que pudieran ser directamente atribuibles a la disposición del activo.

1.2.9.1.03 Estimaciones alternativas del VR

Fuente: NICSP 21, Párrafos 39, 41 y 42, y
NICSP 26, Párrafos 36, 39 y 40.
DIGECOG.

Si no existiera un compromiso formal de venta, el VR menos los costos necesarios para la venta se determinarán según el orden de prioridad expuesto a continuación:

- a) si el activo tuviera un mercado activo de compraventa, se considerará el **precio del activo en el mercado** menos los costos de disposición, tomando en consecuencia el precio comprador corriente;
- b) si no se dispone de precio comprador corriente, se tomará el **precio de la transacción más reciente** a efectos de estimar el VR, menos los costos necesarios para la venta, siempre que no se hayan producido cambios significativos en las circunstancias económicas, entre la fecha de la transacción y la fecha en la que se realiza la estimación;
- c) si lo anterior tampoco fuera posible, el VR menos los costos de venta se calculará, a partir de **la mejor información disponible**, para reflejar el importe que podría obtenerse, a la fecha sobre la que se informa, en una

transacción libre entre un comprador y un vendedor interesados y debidamente informados, una vez deducidos los costos derivados de la disposición.

Las estimaciones, promedios y fórmulas que se utilicen para realizar aproximaciones razonables para la determinación del VR menos los costos necesarios para la venta y/o del valor en uso, deberán aplicarse de manera homogénea de un ejercicio a otro, estarán fundadas en un criterio profesional objetivo y su determinación y cálculo serán objeto de información en Notas a los EEFF.

1.2.9.1.04 Costos necesario para la venta

Fuente: NICSP 21, Párrafo 43, y
NICSP 26, Párrafos 41, 42 y 89.

Los costos por la disposición a considerar en el cálculo como costos necesarios para la venta, serán aquellos directamente relacionados con la transacción de venta estimada, como por ejemplo:

- a) costos legales;
- b) costos de sellados y timbres;
- c) costos por impuestos a transacciones similares;
- d) costos de desmontar o desplazar el activo; y
- e) otros costos incrementales necesarios para dejar el activo en condiciones para la venta.

En ningún caso se computarán dentro de los costos necesarios para la venta, costos o gastos que, aún estando relacionados con el activo objeto de estimación, no sean necesarios para la transacción de venta que se estima (por ejemplo: indemnizaciones laborables por despido, gastos por reorganización de negocios, entre otros).

Cuando la venta de un AGE necesariamente obligue al comprador a asumir un pasivo relacionado, y exista un único VR menos los costos de venta para el conjunto formado por el activo y el pasivo, a efectos de una adecuada comparación será preciso deducir el importe en libros del pasivo al calcular tanto el valor en uso de la unidad, como su importe en libros.

Valor de Uso de un ANGE

1.2.9.1.05 Medición del valor de uso de un ANGE

Fuente: NICSP 21, Párrafo 44.

El [valor en uso de un activo no generador de efectivo](#) se establece como el **valor presente del activo manteniendo su potencial de servicio**.

1.2.9.1.06 Alternativas para determinar el valor presente del activo manteniendo su potencial de servicio

Fuente: NICSP 21, Párrafos 45 a 49, y

DIGECCG.

Podrán utilizarse los siguientes enfoques alternativos para determinar el valor presente del activo manteniendo su potencial de servicio, a saber:

- a) **Enfoque del costo de reposición depreciado del activo:**
Es el monto total que insumiría, reponer el potencial de servicio bruto del activo, y se mide como el costo de reproducción o el costo de reposición del activo, el menor de ambos, menos la depreciación acumulada calculada sobre la base de tal costo, para reflejar la parte ya consumida o potencial de servicio agotado del activo. A efectos de identificar el servicio bruto a reponer debe prestarse atención al servicio efectivamente prestado con el activo (en los casos en los que se infrutilice el potencial de servicio del activo), así como a la eventual necesidad de mantener permanentemente un potencial de servicio mayor al realmente prestado, como ser contar con equipos adicionales al efectivamente utilizado, para atender imponderables de ausencia de funcionamiento del equipo principal.
- b) **Enfoque del costo de rehabilitación del activo:**
Es el costo de devolver el potencial de servicio de un activo al nivel anterior al deterioro, y se mide como el menor entre el costo de reposición o el costo de reproducción del activo medido antes del deterioro, menos el costo estimado de rehabilitación del activo.
- c) **Enfoque de las unidades de servicio:**
Es el valor corriente del potencial de servicio restante de un activo, y se mide como el menor entre el costo de reposición o el costo de reproducción del activo medido antes del deterioro, ajustado al número reducido de unidades de servicio esperadas del mismo en su estado de deterioro.

1.2.9.1.07 Elección del enfoque más adecuado

Fuente: NICSP 21, Párrafo 50.
DIGECCG.

La elección del enfoque más adecuado para determinar el valor en uso depende de los datos disponibles y de la naturaleza del deterioro:

- a) los deterioros de valor identificados por cambios significativos de efectos a largo plazo en el entorno tecnológico, legal o político, generalmente se miden utilizando un enfoque de costo de reposición depreciado o un enfoque de unidades de servicio;
- b) los deterioros de valor identificados por cambios significativos de efectos a largo plazo sobre el grado de utilización o forma de uso, incluyendo la identificación del cese o casi cese de la demanda, generalmente se miden utilizando un enfoque de costo de reposición depreciado o un enfoque de las unidades de servicio; y

- c) los deterioros de valor debidos a un daño físico se determinan generalmente utilizando un enfoque de costo de rehabilitación o de costo de reposición depreciado.

Sin perjuicio de las alternativas de enfoques posibles a aplicar, con carácter general se utilizará el enfoque del costo de reposición depreciado, excepto en los casos de activos deteriorados físicamente, para los que se utilizará el enfoque del costo de rehabilitación. El enfoque de las unidades de servicio sólo se aplicará previa consulta a la DIGECOG.

Valor de Uso de un AGE

1.2.9.1.08 Valor de uso de un AGE

Fuente: NICSP 26, Párrafos 8, 43, 44 y 45.

El [valor en uso de un activo generador de efectivo](#), es el valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados que se espera se deriven del uso continuado del activo y de su disposición al final de la vida útil, cuyo cálculo incluye los siguientes pasos:

- a) estimar las entradas y salidas futuras de efectivo inherentes a su uso continuado como a su disposición final, sobre las siguientes bases:
 - i. estimación de los flujos de efectivo futuros que se espera obtener del activo;
 - ii. expectativas sobre posibles variaciones en el importe o en el calendario de esos flujos de efectivo futuros;
 - iii. precio por soportar la incertidumbre inherente en el activo; y
 - iv. otros factores que afecten los flujos de efectivo futuros, como ser la falta de liquidez, que los participantes en el mercado reflejarían al poner precio a los flujos de efectivo futuros que se espera que se deriven del activo;
- b) aplicar la tasa de descuento adecuada a estos flujos de efectivo futuros, la que será determinada según las siguientes bases:
 - i. el valor temporal del dinero, representado por la tasa de interés de mercado sin riesgo; y
 - ii. los ajustes que resulte pertinente efectuar sobre el referido valor temporal del dinero, en función de los factores indicados en los puntos ii., iii. y iv. del ítem a) precedente, en caso que dichos factores no hubieran incidido en la estimación de los flujos de efectivo futuros.

En caso que se estimen varios escenarios en razón de alternativas de posibles variaciones en el importe o en el calendario de los flujos de efectivo futuros que tengan similar probabilidad de ocurrencia, se tomará la media ponderada de todos los posibles resultados, a efectos de su inclusión en la estimación de flujos futuros para el cálculo del valor en uso del activo.

1.2.9.1.09 Medición del valor de uso AGE

Fuente: NICSP 26, Párrafos 46, 47 y 49.

Para la medición del valor en uso de un AGE deberá considerarse lo siguiente:

- a) las proyecciones de los flujos de efectivo deberán basarse en hipótesis razonables y fundamentadas, que representen las mejores estimaciones de la entidad sobre el conjunto de las condiciones económicas que se presentarán a lo largo de la vida útil restante del activo. La razonabilidad de las hipótesis deberá contemplar que:
 - i. se apoyen, en lo posible, en evidencias externas; y
 - ii. sean coherentes con los resultados reales obtenidos en el pasado, siempre que los efectos de hechos o circunstancias posteriores que no existían cuando dichos flujos de efectivo reales fueron generados, lo permitan.
- b) las proyecciones de flujos de efectivo se apoyarán en los presupuestos o pronósticos financieros más recientes, que hayan sido aprobados por la dirección respectiva, excluyendo cualquier estimación de entradas o salidas de efectivo que se espere surjan de reestructuraciones futuras o de mejoras del rendimiento del activo. Las proyecciones basadas en estos presupuestos o pronósticos cubrirán como máximo un período de cinco años, salvo que pueda justificarse un plazo mayor; utilizando una tasa de crecimiento para los años siguientes. Esta tasa será constante o decreciente, a menos que la información objetiva indique que una tasa creciente se ajuste mejor a los patrones que sigue el ciclo de vida del producto o del sector industrial. Si resultara adecuado, la tasa de crecimiento podría también ser cero o negativa; y
- c) se deberán estimar las proyecciones de flujos de efectivo posteriores al período cubierto por los presupuestos o pronósticos más recientes y hasta el final de la vida útil del activo, extrapolando las proyecciones anteriores basadas en los presupuestos o pronósticos, utilizando para los años posteriores una tasa de crecimiento constante o decreciente, salvo que se pudiera justificar el uso de una tasa creciente o, en su caso, el uso de una tasa nula o negativa. Esta tasa de crecimiento no excederá de la tasa media de crecimiento a largo plazo para los productos, industrias, o país o países en los que opera la entidad y para el mercado en el que se utilice el activo, a menos que se pueda justificar una tasa de crecimiento mayor.

1.2.9.1.10 Flujos de Fondos no contemplados en el valor de uso

Fuente: NICSP 26, Párrafos 57 y 58.

Los flujos de efectivo futuros se estiman para el activo en su estado actual, por lo que el valor en uso no reflejará:

- a) las salidas de efectivo futuras o los ahorros de costos relacionados (por ejemplo reducciones de personal), ni otros beneficios que se espere que surjan de una reestructuración futura en la que la entidad no se haya comprometido hasta el momento; o
- b) las salidas de efectivo futuras que vayan a mejorar o aumentar el rendimiento del activo, ni tampoco las entradas de efectivo que se espere obtener de estas salidas de efectivo.

1.2.9.1.11 Reestructuración futura

Fuente: NICSP 26, Párrafo 60.

Cuando se encuentre comprometido un proceso de reestructuración y algunos activos queden afectados al mismo, deberá tenerse presente lo siguiente:

- a) al determinar el valor en uso, las estimaciones de entradas y salidas futuras de efectivo reflejarán los ahorros de costos y demás beneficios esperados de la reestructuración (a partir de los presupuestos o pronósticos financieros más recientes aprobados); y
- b) las estimaciones de salidas de efectivo futuras por la reestructuración en sí, se incluirán en la provisión por reestructuración.

1.2.9.1.12 Composición de las estimaciones de los flujos de efectivo futuros

Fuente: NICSP 26, Párrafos 52, 54 a 56, 61 a 63 y 66.

Las estimaciones de los flujos de efectivo futuros **incluirán**:

- a) proyecciones de salidas de efectivo en las que se prevea incurrir antes de que el activo esté listo para su uso o venta, en caso de corresponder;
- b) proyecciones de entradas de efectivo procedentes de la utilización continuada del activo;
- c) proyecciones de salidas de efectivo en las que sea necesario incurrir para generar las entradas de efectivo por la utilización continuada del activo, incluyendo los gastos de mantenimiento diario, otros gastos generales vinculados a su utilización y, en su caso, los pagos que sean necesarios para preparar al activo para su utilización, siempre que dichas salidas puedan ser atribuidas directamente al activo, o distribuidas según una base razonable y coherente;
- d) proyecciones de salidas futuras necesarias para mantener el nivel de beneficios económicos o potencial de servicio que se espere surjan del activo en su estado actual, así como el costo de reemplazo de activos con vidas útiles más cortas, cuando el activo objeto de medición forme parte de una unidad generadora de efectivo; y
- e) los flujos netos de efectivo que, en su caso, se recibirían (o pagarían) por la disposición del activo, al final de su vida útil, los que se determinarán de forma similar a la del valor razonable del activo menos los costos de venta, excepto que en la estimación de esos flujos de efectivo:
 - i. se utilicen precios vigentes en la fecha de estimación para activos similares, que hayan llegado al final de su vida útil y hayan estado operando en condiciones similares a aquellas en las que el activo será utilizado; y
 - ii. se ajusten dichos precios por el efecto de los incrementos debidos a la inflación general, y por los incrementos o disminuciones de los precios futuros específicos. No obstante, si tanto las estimaciones de los flujos de efectivo futuros, procedentes de la utilización continuada del activo, como la tasa de descuento, excluyen el efecto de la inflación general, la entidad también excluirá este efecto de la estimación de los flujos netos de efectivo procedentes de la disposición del activo.

Las estimaciones de los flujos de efectivo futuros **no incluirán**:

- a) entradas de efectivo procedentes de activos que generen entradas de efectivo que sean en buena medida independientes de las entradas procedentes del activo que se esté revisando (por ejemplo, activos financieros tales como partidas a cobrar);
- b) pagos relacionados con obligaciones que ya han sido reconocidas como pasivos (por ejemplo, cuentas por pagar, pensiones o provisiones);
- c) entradas o salidas de efectivo por actividades de financiación; y
- d) cobros o pagos por el impuesto a las ganancias.

1.2.9.1.13 Efectos de la inflación general

Fuente: NICSP 26, Párrafo 53.

Si la tasa de descuento utilizada incluyera el efecto de los incrementos de precios debidos a una hipótesis de inflación general, los flujos de efectivo futuros se estimarán en términos nominales. Caso contrario, los flujos de efectivo futuros deberán estimarse en términos reales, sin perjuicio de los efectos de variaciones en los precios específicos.

1.2.9.1.14 Flujos de efectivo en moneda extranjera

Fuente: NICSP 26, Párrafo 67.

Los flujos de efectivo futuros se estimarán en la moneda en la que vayan a ser generados. La entidad convertirá el valor presente aplicando la tasa de cambio al contado en la fecha del cálculo del valor en uso.

1.2.9.1.15 Tasa de descuentos

Fuente: NICSP 26, Párrafo 68.

La/s tasa/s de descuento a utilizar será/n la/s tasa/s antes de impuestos, que refleje/n las evaluaciones actuales del mercado respecto de:

- a) el valor temporal del dinero, representado por la tasa de interés de mercado sin riesgo; y
- b) los riesgos específicos del activo para los cuales las estimaciones de flujos de efectivo futuros no hayan sido ajustadas.

1.2.9.1.16 Incidencia en la tasa de riesgos específicos del activo.

Fuente: NICSP 26, Párrafo 69.

La/s tasa/s de descuento empleada/s para determinar el valor en uso de un AGE no deberá/n reflejar los riesgos para los cuales ya hayan sido ajustadas las estimaciones de flujos de efectivo futuros, ya que, de lo contrario, el efecto de las hipótesis involucradas se estaría duplicando.

1.2.9.1.17 Ausencia de tasas observables en el mercado

Fuente: NICSP 26, Párrafo 70, y GA 17 y 18.

Si la/s tasa/s específica/s correspondiente/s a un activo no estuviera/n directamente disponible/s en el mercado, se aplicará algún sustituto para estimar la tasa de descuento, como por ejemplo:

- a) el costo medio ponderado del capital;
- b) la tasa de interés incremental de los préstamos tomados por la entidad; y
- c) otras tasas de interés de mercado para los préstamos.

En cualquiera de los casos, la/s tasa/s sustituta/s seleccionada/s debe/n ajustarse:

- a) para reflejar el modo en que el mercado evalúa los riesgos específicos asociados a los flujos de efectivo estimados de los activos; y
- b) para excluir los riesgos que no tengan relevancia en los flujos de efectivo estimados de los activos, o para los cuales los flujos de efectivo estimados ya han sido ajustados.

2. ASPECTOS ESPECÍFICOS

Clasificación

1.2.9.2.01 Clasificación en ANGE o AGE

Fuente: NICSP 21, Párrafos 18,19 y 20, y
NICSP 26, Párrafos 16,17 y 18, y
DGECOG.

Las entidades gubernamentales deberán clasificar sus activos no financieros en ANGE y AGE. La clasificación puede ser sencilla si está clara la utilización definida para cada uno de ellos, pero si dicha utilización no es precisa, la clasificación deberá considerar su utilización principal. A efectos de determinar su utilización principal y, por consiguiente, su clasificación como generador o no generador de efectivo, se aplicarán las siguientes consideraciones:

- a) si un activo está afectado la mayor parte del tiempo a la generación de un rendimiento comercial será clasificado como generador de efectivo;
- b) en caso de inmuebles que estén afectados simultáneamente a ambos destinos (generación de un rendimiento comercial y otros destinos), por lo cual no puede identificarse la afectación temporal del mismo, se considerará la superficie de mayor afectación a uno y otro destino a efectos de su clasificación;
- c) si los flujos de ingresos de efectivo que se esperan generar con la utilización del activo resultan materiales respecto del total de los flujos de ingresos de efectivo totales proyectados para una entidad durante los siguientes DOCE (12) meses, el activo se clasificará como generador de efectivo, aún no adquiriendo tal carácter conforme las pautas de los puntos a) y b) precedentes; la DIGECOG, a través de las PCP, establecerá los parámetros para determinar la materialidad antes referida;

- d) en atención a los objetivos generales de la mayoría de entidades no empresariales del sector público, y siempre que la aplicación de las pautas de los puntos anteriores no arrojen evidencias claras respecto de la clasificación, se presumirá que todo activo es no generador de efectivo.

1.2.9.2.02 Reclasificación en ANGE o AGE

Fuente: NICSP 21, Párrafo 71, y
NICSP 26, Párrafo 112.

La reclasificación de AGE a ANGE y viceversa, sólo se producirá cuando exista una evidencia clara de que tal reclasificación es adecuada. Una reclasificación, por sí sola, no provoca necesariamente una comprobación del deterioro o una reversión de la pérdida por deterioro, sino que el indicio para realizar una comprobación del deterioro o una reversión de la pérdida por deterioro surgirá, como mínimo, de los indicios internos y externos aplicables al activo tras su reclasificación.

1.2.9.2.03 Unidades generadoras de efectivo

Fuente: NICSP 26, Párrafos 35, 77, 78, 79, 83 y 84.

Si no se puede determinar el importe recuperable de un activo individual, deberá identificarse el conjunto más pequeño de activos como [unidad generadora de efectivo](#) que, incluyendo al mismo, genere entradas de efectivo que sean en buena medida independientes, a cuyos efectos deberá aplicarse el juicio profesional.

A efectos de determinar una [unidad generadora de efectivo](#), si existiera algún indicio del deterioro del valor de un AGE, el importe recuperable se estimará para el activo individualmente considerado; si ello no fuera posible, se determinará el [monto recuperable](#) de la [unidad generadora de efectivo](#) a la que el activo pertenece.

El [monto recuperable](#) de un activo individual no podrá ser determinado cuando:

- a) el [valor en uso del activo](#) no pueda estimarse como próximo a su VR menos los costos de venta (por ejemplo, cuando los flujos de efectivo futuros por la utilización continuada del activo no puedan determinarse por ser insignificantes); y
- b) el ANGE que sean en buena medida independientes de otros activos que generan efectivo y que no sea capaz de generar flujos de efectivo individualmente.

En estos casos, el valor en uso y, por tanto, el importe recuperable, podrán determinarse sólo a partir de la [unidad generadora de efectivo](#) del activo, excepto que el VR menos los costos de venta del activo considerado individualmente sea superior a su importe en libros, en cuyo caso el resultado de dicha ecuación se considerará como importe recuperable.

Cada [unidad generadora de efectivo](#) se identificará de forma coherente de un período a otro, y estará formada por el mismo activo o tipos de activos, salvo que se justifique un cambio, lo cual será objeto de información en el caso que se

hubiera reconocido una pérdida por deterioro del valor o una reversión de la misma para la unidad generadora de efectivo.

1.2.9.2.04 Activos o grupos de activos que abastecen internamente a la entidad

Fuente: NICSP 26, Párrafos 80 a 82.

A efectos de la determinación del valor recuperable de un activo o grupo de activos, deberán considerarse las entradas de efectivo recibidas o proyectadas a recibir de partes externas a la entidad, por lo que si el activo o grupo de activos en cuestión está destinado a la producción de productos que, en forma total o parcial se utilizan internamente, y siempre que la producción pueda venderse en un mercado activo, deberán considerarse los flujos de entradas de efectivo que podrían alcanzarse en transacciones realizadas en condiciones de independencia mutua, excluyendo el efecto de los precios internos de transferencia, en caso que éstos afecten los flujos de entradas de efectivo del activo o grupo de activos en cuestión.

1.2.9.2.05 Monto recuperable de un activo que forma parte de una unidad generadora de efectivo

Fuente: NICSP 26, Párrafo 35.

El [monto recuperable](#) se calcula para cada activo individual, a menos que el activo no genere entradas de efectivo que sean independientes de las producidas por otros activos o grupos de activos. Si este fuera el caso, el importe recuperable se determina para la [unidad generadora de efectivo](#) a la que pertenezca el activo, a menos que:

- a) el VR del activo menos los costos de venta sea mayor que su importe en libros; o
- b) el activo es una parte de una [unidad generadora de efectivo](#) pero es capaz de generar flujos de efectivo individualmente, en cuyo caso el valor en uso del activo puede estimarse cercano a su VR menos los costos de venta y el valor razonable del activo menos los costos de venta puedan determinarse.

1.2.9.2.06 Importe recuperable de una unidad generadora de efectivo

Fuente: NICSP 26, Párrafos 85, 86 y 87.

El importe recuperable de una unidad generadora de efectivo **es el mayor entre el VR menos los costos de venta y el valor en uso** de los activos que conforman la unidad.

A efectos de la comparación, el importe en libros de una [unidad generadora de efectivo](#) se determinará de manera coherente con la forma en que se calcule el importe recuperable de la misma, por lo que:

- a) **se incluirá** el importe en libros sólo de aquellos activos que puedan ser atribuidos directamente, o distribuidos según un criterio razonable y coherente, a la [unidad generadora de efectivo](#) y que generarán las entradas

futuras de efectivo utilizadas en la determinación del valor en uso de la citada unidad; y

- b) **no se incluirá** el importe en libros de ningún pasivo reconocido, a menos que el importe recuperable de la [unidad generadora de efectivo](#) no pudiera ser determinado sin tener en cuenta este pasivo.

1.2.9.2.07 Agrupamiento con otros activos y pasivos

Fuente: NICSP 26, Párrafos 88 a 90.

Cuando se agrupen los activos para evaluar su recuperabilidad, es importante incluir en la [unidad generadora de efectivo](#) todos los activos que generan o que son empleados para generar la corriente de entradas de efectivo. De otro modo, dicha unidad podría aparecer como plenamente recuperable, cuando de hecho se ha producido una pérdida por deterioro del valor. El importe recuperable de una [unidad generadora de efectivo](#) se determina, en ocasiones, después de tener en consideración lo siguiente:

- a) **los activos** que no son parte de la propia unidad (por ejemplo, cuentas por cobrar u otros activos financieros); o
- b) **los pasivos** que se hayan reconocido (por ejemplo, cuentas por pagar, pensiones y otras provisiones).

Si la disposición de una [unidad generadora de efectivo](#) obligase al comprador a asumir el pasivo, el VR menos los costos de venta (o el flujo de efectivo estimado procedente de la venta, o disposición por otra vía, al final de su vida útil) de la [unidad generadora de efectivo](#) será el precio de venta estimado de los activos de la unidad generadora de efectivo y del pasivo, de forma conjunta, menos los costos correspondientes a la disposición. Para llevar a cabo una adecuada comparación, entre el importe en libros de la [unidad generadora de efectivo](#) y su importe recuperable, será preciso deducir el importe en libros del pasivo al calcular tanto el valor en uso de la unidad, como su importe en libros.

Deterioro del valor

1.2.9.2.08 Monto Recuperable

Fuente: NICSP 21, Párrafo 25, y
NICSP 26, Párrafo 21.

El valor de un activo se deteriora cuando el importe del mismo en libros excede a su [monto recuperable](#). Deberán analizarse las “**Circunstancias que pueden determinar el indicio de deterioro**”, de acuerdo con lo establecido en las presentes PCG y en las NICSP y, si y sólo si se presenta alguno de tales indicios, deberá realizarse una estimación del monto recuperable.

1.2.9.2.09 Circunstancias que pueden determinar el indicio de deterioro

Fuente: NICSP 21, Párrafos 27, 29 y 30, y
NICSP 26, Párrafos 25 y 26.
DIGECOG.

Los eventos o circunstancias que pueden indicar la existencia de deterioro de valor de un activo han de ser significativos y deberán ser valorados en el contexto del uso previsto del activo en el largo plazo.

La determinación de los deterioros físicos deberá estar avalada por profesionales o técnicos con conocimiento del activo objeto de deterioro.

Constituirán indicios de deterioro, como mínimo, las siguientes circunstancias:

ANGE	AGE
Fuentes externas de información	
Cese, o próximo cese, o bien una significativa reducción a largo plazo de la demanda o necesidad de los servicios prestados por el activo.	
Durante el período, el valor de mercado del activo ha disminuido significativamente más que lo que cabría esperar como consecuencia del paso del tiempo o de su uso normal.	
Cambios significativos que han tenido lugar durante el período, o van a tener lugar en el futuro inmediato, con una incidencia adversa sobre la entidad, que puede ser producto: <ul style="list-style-type: none"> a) de la tecnología; b) del contexto económico(*) o legal; c) del mercado al que está destinado el activo (*); o d) de la política gubernamental. 	
	Durante el período, las tasas de interés de mercado, u otras tasas de mercado de rendimiento de inversiones, han sufrido incrementos que probablemente afecten a la tasa de descuento utilizada para calcular el valor en uso del activo, de manera que disminuyan el importe recuperable del activo en forma significativa.
Fuentes internas de información	
Se dispone de evidencia sobre la obsolescencia (*) o el deterioro físico del activo.	
Cambios significativos que han tenido lugar durante el período, o se espera que tengan lugar en el futuro inmediato, con una incidencia adversa sobre la entidad en el grado de utilización o forma en que se usa o se espera usar el activo. Entre tales cambios pueden encontrarse: <ul style="list-style-type: none"> a) la ociosidad del activo; b) planes para interrumpir o reestructurar la operación a la que pertenece un activo; c) que se haya decidido la disposición del mismo antes de la fecha prevista; y d) reconsideración como finita de la vida útil de un activo anteriormente considerada como indefinida. (*) 	
Una decisión de detener la construcción del activo antes de su finalización o de su puesta en condiciones de funcionamiento.	

Se dispone de evidencia, procedente de informes internos, que indica que el rendimiento de servicio del activo es, o va a ser, peor que el esperado.	
	Informes internos que exterioricen flujos netos de efectivo reales o proyectados y/o resultados inherentes a la operación del activo inferiores a los presupuestados, sea producto de menores ingresos como de mayores costos de mantenimiento.
<i>Otras circunstancias provenientes de fuentes internas o externas que puedan ser indicios de que un activo haya perdido valor por deterioro</i>	

(*) *Exclusivo para activos generadores de efectivo.*

1.2.9.2.10 Informes internos de deterioro de AGE

Fuente: NICSP 26, Párrafo 27, y DIGECOG.

Los informes internos sobre los que se sustenten evidencias de deterioro de activos, deberán estar suscritos por un profesional o técnico con experiencia en el activo objeto de evaluación y por el contador de la entidad o, en su defecto, el funcionario que cumpla sus funciones.

Dichos informes deberán contener como mínimo la siguiente información, o en cada caso, la indicación de las razones por las cuales la misma no puede obtenerse:

- a) importe en libros del activo objeto de evaluación, discriminando su importe bruto y su consumo acumulado (depreciaciones o amortizaciones y pérdidas por deterioro);
- b) valor razonable menos los costos necesarios para la venta y las bases sobre las cuales se determinó el mismo, o las razones por las cuales no resulta factible su estimación;
- c) valor de uso o las razones por las cuales no resulta procedente su determinación, conforme lo establecido en el presente PCG;
- d) comparación entre los flujos de efectivo presupuestados y los flujos de efectivo reales y proyectados hasta los siguientes doce meses, que incluyan:
 - i. flujos de ingresos de operación del activo;
 - ii. flujos de salida de efectivo para la adquisición del activo y las necesidades para operar con él o mantenerlo;
 - iii. otros flujos de ingreso y salida de efectivo vinculados al activo;
 - iv. flujos netos de efectivo referidos a la operación del activo en todas sus fases.

1.2.9.2.11 Análisis del indicio de deterioros

Fuente: NICSP 21, Párrafo 26, y NICSP 26, Párrafo 22.

En cada fecha sobre la que se informa, deberá evaluarse si existe algún indicio de [deterioro del valor](#) de los activos. Si se detectase algún indicio, deberá estimarse el [monto recuperable](#).

Activos Intangibles

1.2.9.2.12 Evaluación del deterioro de Activos Intangibles

Fuente: NICSP 31, Párrafos 107, 109 y 110 y
NICSP 21, Párrafos 26 A y B
NICSP 26, Párrafos 23 y 24.
DIGECOG

Una entidad comprobará si sus [activos intangibles](#) con vida útil indefinida o un activo intangible que todavía no está disponible para su uso ha experimentado una pérdida por deterioro del valor, comparando el importe de servicio recuperable de dicho activo o su importe recuperable, según corresponda, con su importe en libros:

- c) anualmente; y
- d) en cualquier momento en el que exista un indicio de que el activo puede haber sufrido un deterioro en su valor.

La comprobación anual de los [activos intangibles](#) con una vida útil indefinida y los que aún no estén disponibles para su uso, debe realizarse en cualquier fecha del año, pero siempre debe ser la misma fecha, por lo cual la comprobación se realizará un mes antes de la fecha de cierre del ejercicio. En caso de existir algún indicio claro de deterioro entre dicha fecha de evaluación y la fecha de cierre, el mismo será evaluado y eventualmente reconocido en los EEFF.

Para los [activos intangibles](#) medidos según el modelo de costo, la nueva evaluación de la vida útil de [activos intangibles](#) como “definidas” en lugar de como “indefinidas”, es un indicio de que el activo puede haber visto deteriorado su valor. Como consecuencia, la entidad comprobará si el valor del activo se ha deteriorado, comparando su importe de servicio recuperable o su importe recuperable, determinado de acuerdo con que sea AGE o ANGE, según corresponda, con su importe en libros, y reconociendo cualquier exceso del importe en libros sobre el importe de servicio recuperable o el importe recuperable como una pérdida por deterioro del valor.

1.2.9.2.13 Medición del monto recuperable de un activo intangible con una vida útil indefinida

Fuente: NICSP 21, Párrafo 39 A, y
NICSP 26, Párrafo 37.
DIGECOG.

A efectos de la comprobación anual del deterioro del valor de un activo intangible con una vida útil indefinida, podrán emplearse los cálculos efectuados en el período anterior, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- a) si el activo intangible no genera entradas de efectivo o potencial de servicio, según sea el caso, procedentes de su uso continuado que sean en buena medida independientes de lo que generen otros activos o grupos de activos y, en consecuencia, su deterioro del valor se compruebe como parte de la unidad generadora a la cual pertenece, que los activos y pasivos que componen esa unidad no hayan cambiado significativamente desde que se realizó el cálculo más reciente del importe recuperable;
- b) que el cálculo del importe recuperable o del importe de servicio recuperable, según sea el caso, más reciente, de lugar a una cantidad que exceda significativamente el importe en libros del activo; el grado de significatividad o materialidad será establecido por la DIGECOG a través de una PCP; y
- c) que basándose en un análisis de los sucesos y circunstancias que han ocurrido y aquellas circunstancias que han cambiado desde que se efectuó el cálculo más reciente del importe recuperable o del importe de servicio recuperable, según sea el caso, la probabilidad de que dicho importe a la fecha de comprobación sea inferior al importe en libros sea remota.

Inventarios

1.2.9.2.14 Deterioro de inventarios

Fuente: NICSP 12, Párrafos 38, 39, 41 y 42.

Si los inventarios:

- e) están dañados,
- f) han devenido parcial o totalmente obsoletos,
- g) sus precios de mercado han caído, o
- h) el costo de los inventarios puede no ser recuperable si los costos estimados para su terminación o su venta, intercambio o distribución han aumentado.

Se deberá rebajar, para cada bien, el saldo de los inventarios, por debajo del costo hasta el VRN. En algunas circunstancias, sin embargo, puede resultar apropiado agrupar bienes similares o relacionados.

Las materias primas y otros suministros, mantenidos para su uso en la producción de inventarios, no serán rebajadas por debajo del costo, si los productos terminados a los que se incorporen se espera que serán vendidos, intercambiados o distribuidos al costo o por encima del mismo, salvo que indiquen lo contrario, en cuyo caso, el costo de reposición de las materias primas puede ser la mejor medida disponible de su VRN.

Al final de cada período se realizará una nueva evaluación del VRN. Cuando las circunstancias, que previamente causaron la rebaja de inventarios por debajo del costo, hayan dejado de existir, o cuando exista una clara evidencia de un incremento en el VRN como consecuencia de un cambio en las circunstancias económicas, se revertirá el importe de dicha rebaja (es decir la reversión se limita al importe de la rebaja original), de manera que el nuevo valor en libros sea el menor entre el costo y el VRN revisado.

Costos de Préstamos

1.2.9.2.15 Exceso del importe del activo en libros sobre el monto

Fuente: NICSP 5, Párrafo 30.

Cuando el importe actual en libros o el importe final del activo apto sea mayor que su [monto recuperable](#), el importe en libros se disminuirá o se dará de baja como un deterioro de valor, ya sea que se trate de un AGA o un ANGE. Igual criterio se aplicará cuando el [monto recuperable](#) o dado de baja se recupera.

Propiedades de Inversión

1.2.9.2.16 Deterioro en PI

Fuente: NICSP 16, Párrafos 83 y 84.

El deterioro del valor o las pérdidas en PI, asociadas a reclamos o pagos por compensación de terceros y cualquier compra o construcción posterior de activos sustituidos, son hechos económicos separados y por eso se contabilizarán separadamente, en la forma que se describe a continuación:

- a) las pérdidas por deterioro del valor de las PI se reconocerán de acuerdo con las presentes PCG tanto sea para AGE como para ANGE, según corresponda;
- b) las compensaciones de terceros por las PI cuyo valor haya sufrido un deterioro, una pérdida o abandono, se reconocerán en el resultado del período en el que dicha compensación sea exigible; y
- c) el costo de los activos rehabilitados, comprados o construidos como sustitutos, se determinará de acuerdo a lo establecido en las presentes PCG.

Las compensaciones de terceros por causa de PI que hayan deteriorado su valor, se deben reconocer en el resultado del período en el que sean exigibles.

Propiedades, Planta y Equipo

1.2.9.2.17 Deterioro de PPE

Fuente: NICSP 17, Párrafo 79.

Los elementos de PPE que han visto deteriorado su valor se regirán por las presentes PCG, tanto sean AGE como ANGE, según corresponda, y se seguirán los procedimientos en ellas determinadas para la revisión del importe en libros de sus activos, como ha de determinar el importe recuperable de un activo y cuando debe proceder a reconocer, o en su caso, revertir, las pérdidas por deterioro del valor.

1.2.9.2.18 Compensación por deterioro del valor

Fuente: NICSP 17, Párrafos 80 y 81.

Las compensaciones procedentes de terceros por elementos de PPE que hayan experimentado un deterioro del valor, se hayan perdido o se hayan abandonado, se incluirán en el resultado cuando tales compensaciones sean exigibles.

El deterioro del valor o las pérdidas de los elementos de PPE son hechos separables de las reclamaciones de pagos o compensaciones de terceros, así como de cualquier compra posterior o construcción de activos que reemplacen a los citados elementos, y por ello se contabilizarán de forma separada, procediendo de la manera siguiente:

- a) el deterioro del valor de los elementos de PPE se reconocerá según lo establecen las PCG, según proceda;
- b) La baja en cuentas de los elementos de PPE retirados o dispuestos se determinará según lo establecido en las PCG que tratan PPE;
- c) La compensación de terceros por elementos de PPE que hubieran visto deteriorado su valor, se hubieran perdido o abandonado se incluirá en la determinación del resultado, en el momento en que la compensación sea exigible; y
- d) El costo de los elementos de PPE rehabilitados, adquiridos o construidos como sustitución de otros se determinará según lo establecido en las PCG que tratan PPE.

Bienes Históricos y Culturales

1.2.9.2.19 Deterioro de los bienes históricos y culturales

Fuente: DIGECOG.

Los bienes históricos y culturales están sujetos al análisis de deterioro y serán considerados ANGE, por lo cual se les aplicarán las PCG correspondientes; los resultados deberán ser informados en Nota a los EEFF.

Activos Biológicos

1.2.9.2.20 Deterioro de activos biológicos

Fuente: NICSP 27, Párrafo 37.

Al determinar el costo, la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro de valor acumuladas, se deberán aplicar las Normas y PCG de Inventarios, Propiedades, Planta y Equipo y los Deterioros del Valor de AGE y ANGE, según corresponda.