

**FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE  
CIENCIAS ECONÓMICAS**

**CONSEJO ELABORADOR DE NORMAS DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA (CENCYA)**

**RECOMENDACIÓN TÉCNICA  
DEL SECTOR PÚBLICO N°4:**

**RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE ACTIVOS**

# RECOMENDACIÓN TÉCNICA DEL SECTOR PÚBLICO N°4 “RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE ACTIVOS”

## PRIMERA PARTE

### Visto:

El proyecto N° 4 de Recomendación Técnica Sector Público sobre “Reconocimiento y Medición de Activos” elevado por el Consejo Elaborador de Normas de Contabilidad y Auditoría de esta Federación.

### Y considerando:

- a) Que las atribuciones de los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas incluyen el dictado de normas de ejercicio profesional y la emisión de recomendaciones en aspectos relacionados con el ejercicio de la profesión de ciencias económicas.
- b) Que dichos Consejos han encargado a esta Federación la elaboración de proyectos de normas técnicas para su posterior aprobación y puesta en vigencia dentro de sus respectivas jurisdicciones.
- c) Que los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas de las veinticuatro jurisdicciones han suscripto la denominada “Acta de Tucumán”, en la que exteriorizaron explícitamente su compromiso de participar activamente en la discusión previa, difusión y elaboración de las normas contables, de auditoría y otras.
- d) Que se continuó con el proceso iniciado con el proyecto de Marco Conceptual Contable para la Administración Pública que dio lugar a la RTSP N° 1.
- e) Que la Comisión del Sector Público elaboró un Ante Proyecto de RTSP “Reconocimiento y Medición de Activos”.
- f) Que este documento fue analizado por el CENCYA y para ello se creó una subcomisión especial integrada por miembros del CENCYA y de la Comisión del Sector Público.
- g) Que dicha subcomisión especial analizó el proyecto junto con la participación de la Comisión del Sector Público de la FACPCE y efectuó observaciones al mismo las que fueron tratadas por los miembros del CENCYA en diversas reuniones.
- h) Que el presente Proyecto de Recomendación Técnica Sector Público sobre “Reconocimiento y Medición de Activos” tiene como objetivo establecer el tratamiento contable de los rubros del Activo y las exigencias de revelación de información correspondiente, para garantizar la homogeneidad en su valuación y exposición.
- i) Que este proyecto ha sido puesto a consideración de la profesión contable argentina, por un periodo de tiempo bajo la denominación "Proyecto N° 4 de Recomendación Técnica del Sector Público: Reconocimiento y medición de activos".
- j) Que durante el período de consulta, se han recibido y considerado numerosos aportes.

## **RECOMENDACIÓN TÉCNICA DEL SECTOR PÚBLICO N°4 “RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE ACTIVOS”**

- k) Que los aportes recibidos han sido de gran valor profesional, enriqueciendo el proyecto original propuesto y, sobre todo, han generado un intercambio de opiniones que favorecen a la profesión y a todo el sector público.
- l) Que esta versión final del proyecto ha sido aprobada por el CENCyA en su reunión de marzo de 2021.
- m) Que se han cumplido los pasos reglamentarios establecidos en el Reglamento del CENCyA.

**Por ello:**

### **LA JUNTA DE GOBIERNO DE LA FEDERACION ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONOMICAS**

**Resuelve:**

**Artículo 1º** - Aprobar la Recomendación Técnica del Sector Público N° 4.

**Artículo 2º** - Recomendar a los Consejos Profesionales adheridos a esta Federación:

- a) la adopción de esta Recomendación Técnica del Sector Público N°4 en su jurisdicción;
- b) realizar los procesos de difusión y divulgación de acuerdo con lo comprometido en el Acta de Tucumán;
- c) la realización de los esfuerzos necesarios para que los órganos rectores en materia contable de la Administración Pública apliquen esta Recomendación Técnica del Sector Público N° 4, en aquellas situaciones que no estuvieran contempladas expresamente por las normas legales que regulan la materia y a utilizarla como principal marco de referencia para realizar propuestas de modificación a las normas legales regulatorias de la información contable que elabora la Administración Pública.

**Artículo 3º** - Invitar a los órganos rectores en materia contable de la Administración Pública nacional, provincial y municipal a adherir y adoptar esta Recomendación Técnica del Sector Público N° 4, para la resolución de situaciones que no estuvieran contempladas expresamente por las normas legales que regulan la materia contable y a utilizarla como principal marco de referencia para realizar propuestas de modificación a las normas legales regulatorias de la información contable que elabora la Administración Pública. Dicha instrumentación podrá ser gradual conforme a las características específicas de las distintas jurisdicciones.

## **RECOMENDACIÓN TÉCNICA DEL SECTOR PÚBLICO N°4 “RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE ACTIVOS”**

**Artículo 4°** - Registrar esta Recomendación Técnica del Sector Público N° 4 en el libro de Recomendaciones Técnicas del Sector Público, publicarla en la página de internet de esta Federación y comunicarla a los Consejos Profesionales y a los organismos nacionales e internacionales pertinentes.

Reunión virtual de Junta de Gobierno, 23 de marzo de 2021

Dr. Catalino Núñez  
Secretario

Dr. Silvio Rizza  
Presidente

# RECOMENDACIÓN TÉCNICA DEL SECTOR PÚBLICO N°4 “RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE ACTIVOS”

## SEGUNDA PARTE

Contenido	
1. OBJETIVO .....	9
2. ALCANCE .....	9
3. DEFINICIÓN .....	9
3.1. Control de un activo .....	10
3.2. Reconocimiento .....	10
4. MEDICIÓN CONTABLE EN GENERAL .....	11
4.1. Criterios generales.....	11
4.2. Política contable .....	12
4.3. Medición en el reconocimiento.....	12
4.3.1. Costo de reposición.....	14
4.3.2. Valor neto de realización .....	15
4.3.3. Valor razonable .....	15
4.3.4. Valor actual del flujo futuro neto de fondos.....	16
4.4. Bienes incorporados sin contraprestaciones.....	18
4.5. Bienes incorporados por fusiones y escisiones.....	18
4.6. Bienes incorporados por trueques .....	18
4.7. Bienes incorporados por producción.....	18
4.8. Bienes incorporados por adquisición .....	19
4.9. Bienes incorporados por arrendamientos.....	20
4.10. Bienes incorporados por concesión de servicios.....	20
4.11. Cambio de destino .....	20
4.12. Comparaciones con valores recuperables .....	20
4.12.1. Frecuencia de las comparaciones .....	20
4.13. Niveles de comparación.....	21
4.14. Vida útil.....	21
4.14.1 Activos con vida útil finita .....	22
4.14.2 Valor residual .....	22
4.14.3 Revisión del periodo y del método de depreciación .....	23
4.14.4 Activos con vida útil indefinida .....	23
4.14.5 Revisión de la vida útil.....	23
4.15. Depreciación.....	23
4.15.1. Método de depreciación .....	25
4.16. Deterioro de valor .....	25
4.17. Medición Posterior al reconocimiento.....	25
4.17.1. Modelo del costo .....	25

<b>RECOMENDACIÓN TÉCNICA DEL SECTOR PÚBLICO N°4 “RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE ACTIVOS”</b>	
4.17.2. Modelo de revaluación .....	25
4.17.3. Frecuencia de las revaluaciones .....	26
4.17.4. Tratamiento uniforme de clases de bienes .....	26
4.17.5. Contabilización de la revaluación .....	26
4.17.6. Tratamiento del saldo por revaluación .....	27
4.17.7. Requisitos para la contabilización de revaluaciones .....	27
4.18. Baja en cuentas .....	27
4.19. Información para revelar .....	28
5.1.- EFECTIVO Y EQUIVALENTE DE EFECTIVO .....	30
5.1.1. Objetivo .....	30
5.1.2. Alcance .....	30
5.1.3.-Definiciones .....	30
5.1.4. Reconocimiento.....	30
5.1.5. Medición en el reconocimiento inicial y posterior .....	30
5.2.- INVERSIONES .....	30
5.2.1. Objetivo .....	30
5.2.2. Alcance .....	31
5.2.3. Definiciones.....	31
5.2.4. Reconocimiento.....	31
5.2.5. Medición en el reconocimiento inicial y posterior .....	32
5.2.6. Transferencias.....	32
5.2.7. Disposiciones .....	33
5.3. CRÉDITOS .....	33
5.3.1. Objetivo .....	33
5.3.2. Alcance .....	34
5.3.3. Definiciones.....	34
5.3.4. Reconocimiento.....	34
5.3.5.- Medición en el reconocimiento inicial y posterior.....	34
5.3.6. Otros créditos en moneda .....	34
5.4.- BIENES DE CAMBIO Y DE CONSUMO .....	35
5.4.1. Objetivo .....	35
5.4.2. Alcance .....	35
5.4.3.-Definiciones .....	35
5.4.4.-Reconocimiento .....	35
5.4.5. Medición en el reconocimiento inicial y posterior .....	35
5.5 BIENES DE USO.....	36
5.5.1. Objetivo .....	36
5.5.2. Alcance .....	36
5.5.3 Definiciones.....	36

## **RECOMENDACIÓN TÉCNICA DEL SECTOR PÚBLICO N°4 “RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE ACTIVOS”**

5.5.4 Reconocimiento.....	37
5.5.5. Medición en el reconocimiento .....	37
5.5.6. Componentes del costo.....	37
5.5.7 Costos iniciales .....	37
5.5.8. Costos posteriores .....	38
5.5.9. Medición posterior al reconocimiento .....	38
5.5.10. Vida útil .....	38
5.6.- PARTICIPACIONES EN EMPRESAS.....	38
5.6.1. Objetivo.....	38
5.6.2. Alcance .....	38
5.6.3. Definiciones.....	38
5.6.4. Reconocimiento.....	38
5.6.5. Medición en el reconocimiento inicial y posterior .....	39
5.7. ACTIVOS INTANGIBLES.....	39
5.7.1. Objetivo.....	39
5.7.2. Alcance .....	39
5.7.3. Definiciones.....	40
5.7.4 Reconocimiento.....	41
5.7.5. Medición en el reconocimiento .....	41
5.7.6. Adquisición separada .....	41
5.7.7. Desembolsos posteriores en un proyecto adquirido de investigación y desarrollo en proceso ..	42
5.7.8. Activos intangibles adquiridos a través de una transacción sin contraprestación.....	42
5.7.9. Intercambios de activos.....	42
5.7.10. Activos intangibles generados internamente .....	43
5.7.10.1. Fase de investigación.....	43
5.7.10.2. Fase de desarrollo.....	43
5.7.11. Costo de un activo intangible generado internamente .....	43
5.7.12. Medición posterior .....	44
5.7.13. Vida útil .....	44
5.7.14. Baja en Cuentas.....	45
5.8. BIENES DEL PATRIMONIO HISTÓRICO, ARTÍSTICO Y/O CULTURAL .....	45
5.8.1. Objetivo.....	45
5.8.2. Alcance .....	45
5.8.3. Definiciones.....	46
5.8.4. Reconocimiento.....	46
5.8.5. Medición en el reconocimiento .....	46
5.8.6. Medición posterior .....	47
5.8.7. Vida útil .....	47
5.8.8. Información por revelar.....	47

## **RECOMENDACIÓN TÉCNICA DEL SECTOR PÚBLICO N°4 “RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE ACTIVOS”**

5.9. BIENES DEL DOMINIO PÚBLICO.....	47
5.9.1. Objetivo.....	47
5.9.2. Alcance.....	47
5.9.3. Definiciones.....	48
5.9.3.1. Bienes del Dominio Público Natural.....	49
5.9.3.2. Bienes del Dominio Público Artificial.....	49
5.9.4. Reconocimiento.....	49
5.9.5. Medición en el reconocimiento.....	50
5.9.6. Medición posterior.....	50
5.9.7. Vida útil.....	50
5.9.8. Bienes de Dominio Público otorgados en concesión de servicios.....	50
5.10. ACTIVOS BIOLÓGICOS (Excepto plantas productoras).....	50
5.10. 1. Objetivo.....	50
5.10. 2. Alcance.....	50
5.10. 3. Definiciones.....	51
5.10. 4. Reconocimiento.....	51
5.10. 5. Medición en el reconocimiento inicial y posterior.....	51
5.10. 6. Información a revelar.....	53
5.11. OTROS ACTIVOS.....	53
5.11.1. Objetivo.....	53
5.11.2. Alcance.....	53
5.11.3. Definiciones.....	53
GLOSARIO.....	54



# RECOMENDACIÓN TÉCNICA DEL SECTOR PÚBLICO N°4 “RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE ACTIVOS”

## 1. OBJETIVO

1. El objetivo de la presente Recomendación Técnica es establecer el tratamiento contable de los rubros del Activo y las exigencias de revelación de información correspondiente.
2. Esta Recomendación Técnica aborda el tratamiento contable de los rubros del Activo incluyendo la medición en los Estados Contables.
3. Esta Recomendación Técnica está estructurada para valorizar el juicio profesional, en la aplicación de los criterios explicitados en la misma en circunstancias específicas del ente contable.

## 2. ALCANCE

4. La presente Recomendación Técnica deberá aplicarse a los Estados Contables que se preparen por parte de todos los Entes Contables de la Administración Pública.
5. Los Entes poseen un patrimonio, del cual sus administradores son responsables de su gestión y preservación, debiendo rendir cuenta.
6. Esta Recomendación Técnica no se aplica a las entidades públicas organizadas bajo la forma de empresa, cualquiera sea su forma jurídica u objeto.

## 3. DEFINICIÓN

7. Activo es el recurso sobre el que la entidad tiene control como consecuencia de hechos pasados y que tiene el potencial de producir beneficios, que incluyen un potencial de servicio consistente con la finalidad de contribuir al desarrollo del cometido estatal y/o de la función administrativa.
8. Se considera que un activo tiene valor para un ente cuando posee aptitud para satisfacer necesidades públicas o para generar y/o representar, por sí o en combinación con otros bienes, un flujo positivo de efectivo o equivalente de efectivo con relación a la satisfacción de necesidades públicas. La contribución de un bien a los futuros flujos de efectivo o sus equivalentes debe estar asegurada con certeza o esperada con un alto grado de probabilidad, pudiendo ser directa o indirecta.

Un activo tiene valor de cambio cuando existe la posibilidad de:

- a) canjearlo por efectivo o por otro activo;
- b) utilizarlo para cancelar una obligación; o
- c) consumirlo para satisfacer las necesidades de la comunidad.

Un activo tiene valor de uso cuando el ente puede emplearlo en la prestación de servicios públicos aunque no genere ingresos, o incluso produzca erogaciones de fondos públicos, o en alguna

## **RECOMENDACIÓN TÉCNICA DEL SECTOR PÚBLICO N°4 “RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE ACTIVOS”**

actividad generadora de ingresos que sirvan para satisfacer las necesidades de la comunidad. Las transacciones que se esperan ocurran en el futuro no constituyen, por sí mismas, activos.

9. El reconocimiento contable es el proceso por el que se incorporan a la contabilidad los diferentes elementos cuando cumplan las definiciones y los criterios establecidos en la Recomendación Técnica. Todos los hechos económicos deben ser registrados en el oportuno orden cronológico.

### **3.1. Control de un activo**

10. Una entidad controlará un determinado activo siempre que tenga el poder de obtener los beneficios económicos futuros o utilizarlo bajo su dominio para prestar los servicios que procedan de los recursos que subyacen en el mismo, y además pueda restringir el acceso de terceras personas a esos beneficios o dicho potencial de servicio. La capacidad de una entidad para controlar los beneficios futuros o potencial de servicio de un activo intangible tiene normalmente su justificación en derechos de tipo legal que son exigibles ante el tribunal judicial que corresponda. En ausencia de esos derechos de tipo legal, será más difícil demostrar que existe control. No obstante, la exigibilidad legal de un derecho sobre el elemento no es una condición necesaria para la existencia de control, puesto que la entidad puede ejercer el control sobre los citados beneficios futuros o potenciales de servicio de alguna otra manera.

11. Los conocimientos científicos o tecnológicos pueden dar lugar a beneficios económicos futuros o potencial de servicio. Una entidad controlará esos beneficios o ese potencial de servicio si tiene protegidos esos conocimientos por derechos legales como la propiedad intelectual o el derecho de copia, la restricción de los acuerdos comerciales, si estuvieran permitidos, o bien por una obligación legal de los empleados de mantener la confidencialidad.

12. Una entidad puede poseer un equipo de personas capacitadas, de manera que pueda identificar posibilidades de aumentar su nivel de competencia mediante la mejora de su formación especializada, lo que producirá beneficios económicos futuros o potencial de servicio. La entidad puede también esperar que su personal continúe prestando sus servicios dentro de la entidad. No obstante, y con carácter general, una entidad tendrá un control insuficiente sobre los beneficios económicos futuros o potenciales de servicios esperados que pueda producir un equipo de empleados con mayor especialización, como para poder considerar que los importes dedicados a la formación cumplen la definición de activo intangible. Por razones similares, es improbable que las habilidades técnicas o de gerencia, de carácter específico, cumplan con la definición de activo intangible, a menos que estén protegidas por derechos legales para ser utilizadas y alcanzar los beneficios económicos futuros o potencial de servicio que se espera de ellas, y además cumplan el resto de las condiciones de la definición de activo intangible.

### **3.2. Reconocimiento**

13. El costo de una partida se reconocerá como activo si, y sólo si:

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

# RECOMENDACIÓN TÉCNICA DEL SECTOR PÚBLICO N°4 “RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE ACTIVOS”

## 4. MEDICIÓN CONTABLE EN GENERAL

### 4.1. Criterios generales

14. La medición contable es el proceso por el que se asigna un valor monetario a cada uno de los elementos integrantes de los rubros; de acuerdo con lo dispuesto en las normas de medición general y las específicas relativas a cada uno de ellos, incluidas en la parte Medición en Particular de esta Recomendación Técnica.

15. Para la medición contable de activos relacionados se aplicarán los siguientes criterios generales, con sujeción a la consideración de los límites establecidos en comparación con valores recuperables:

a) Efectivo y equivalente de efectivo:

1. En moneda local, a su valor nominal;

En moneda extranjera, al valor de la cotización oficial a la fecha de cierre del Estado Contable.

b) Colocaciones de fondos y cuentas a cobrar en moneda, se considerarán:

1. El reconocimiento inicial del activo financiero por una entidad se hará al precio de la transacción, incluyendo los costos de transacción;

2. la porción devengada de cualquier diferencia entre ella y la suma de los importes a cobrar a sus vencimientos, calculada con la tasa interna de retorno determinada al momento de la medición inicial sobre la base de ésta y de las condiciones oportunamente pactadas;

3. las cobranzas efectuadas.

Esta medición podrá obtenerse mediante el cálculo del valor descontado de los flujos de fondos que originará el activo, utilizando la tasa interna de retorno determinada al momento de la medición inicial.

En caso de existir cláusulas de actualización monetaria o de modificaciones de la tasa de interés, se considerará su efecto.

En los casos de cuentas a ser cobradas en moneda extranjera o en su equivalente en moneda argentina, deben ser convertidos a moneda argentina al tipo de cambio de la fecha de los Estados Contables.

c) Cuentas a cobrar en especie: de acuerdo con los criterios establecidos para los activos que se espera recibir, corregida por el riesgo de no recibir lo convenido.

d) Participaciones permanentes en entes sobre los que se tenga control, control conjunto o influencia significativa, considerando la medición de sus patrimonios y los porcentajes de participación sobre ellos, es decir, al valor patrimonial proporcional de acuerdo con el método de la participación.

e) Bienes destinados a la venta o a ser consumidos en el proceso de obtención de bienes o servicios destinados a la venta: a su valor corriente.

Bienes de uso y otros activos no destinados a la venta, excepto los correspondientes a

Activos Biológicos: a su costo histórico ajustado cuando corresponda, menos depreciaciones.

## **RECOMENDACIÓN TÉCNICA DEL SECTOR PÚBLICO N°4 “RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE ACTIVOS”**

16. Según el criterio de reconocimiento, la entidad evaluará todos los costos de sus propiedades de inversión, en el momento en que incurra en ellos. Estos costos comprenderán tanto aquéllos en que se ha incurrido inicialmente para adquirir una partida de propiedades, como los costos incurridos posteriormente para añadir, sustituir parte o mantener el elemento correspondiente.

17. Algunos componentes de las propiedades de inversión podrían haber sido adquiridos en sustitución de otros anteriores.

18. El reconocimiento inicial del activo financiero por una entidad se hará al precio de la transacción, incluyendo los costos de transacción.

Según el criterio de reconocimiento, una entidad reconocerá en el importe en libros de una propiedad de inversión el costo de sustituir un componente desde el momento en que se incurra en dicho costo, siempre que se cumplan los criterios de reconocimiento. El importe en libros de estos componentes reemplazados se dará de baja en cuentas de acuerdo con las disposiciones de esta Recomendación Técnica.

19. Con carácter general, podrán excluirse de rubros del activo y, por tanto, considerarse gasto del ejercicio, aquellos bienes muebles cuyo precio unitario e importancia relativa, dentro de la masa patrimonial, así lo aconsejen.

20. Los desembolsos sobre una partida reconocidos inicialmente como un gasto según esta Recomendación Técnica, no se reconocerán posteriormente como parte del costo de una partida del activo.

21. Bienes de dominio público destinados a la satisfacción de necesidades de la comunidad:

- a) a su costo histórico cuando exista; o,
- b) en contexto de inexistencia de valores observables directamente, al valor razonable establecido en referencia a otros elementos de características similares, en circunstancias y ubicación similares.

22. Cuando no se puedan valorar de forma fiable los bienes de cualquier rubro del activo deberá darse información en Nota y en la Memoria sobre los procedimientos aplicados y las dificultades tenidas.

### **4.2. Política contable**

23. Políticas contables son los principios, bases, acuerdos, normas, reglas y procedimientos específicos adoptados por el ente en la elaboración y presentación de sus Estados Contables.

24. Un ente aplicará sus políticas contables de manera uniforme para transacciones, otros eventos y condiciones que sean similares.

25. Un ente al tener definida como política contable una alternativa de medición de un rubro de activo, deberá aplicar esa política a todos los componentes de ese rubro.

### **4.3. Medición en el reconocimiento**

26. En general, la medición original de los bienes incorporados y de los servicios adquiridos se practicará sobre la base de su costo.

27. El costo de un bien es el necesario para ponerlo en condiciones de ser vendido o utilizado, lo que corresponda en función de su destino. Por lo tanto, incluye la porción asignable de los costos de los servicios externos e internos necesarios para ello, además de los materiales o insumos directos e indirectos requeridos para su elaboración, preparación o montaje.

## RECOMENDACIÓN TÉCNICA DEL SECTOR PÚBLICO N°4 “RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE ACTIVOS”

28. Las asignaciones de los costos indirectos deben practicarse sobre bases razonables que consideren la naturaleza del bien o servicio adquirido o producido y la forma en que sus costos se han generado.

29. En general, y con las particularidades indicadas más adelante, se adopta el modelo de “costeo completo”, que considera tanto a los provenientes de los factores de costos variables como a los provenientes de los factores de costos fijos que intervienen en la producción. En determinados casos es probable que sólo se puedan aplicar razonablemente los costos directos, especialmente en período de implementación.

30. Los componentes de los costos originalmente medidos en una moneda extranjera deben convertirse a moneda argentina aplicando lo establecido para las transacciones por las mediciones en moneda extranjera.

31. El costo de un bien o servicio adquirido es la suma del precio que debe pagarse por su adquisición al contado y de la pertinente porción asignable de los costos de compras y control de calidad.

32. Si no se conociere el precio de contado o no existieren operaciones efectivamente basadas en él, se lo reemplazará por una estimación basada en el valor descontado -a la fecha de adquisición- del pago futuro a efectuar al proveedor, excluyendo los conceptos que sean recuperables, tales como ciertos impuestos. A este efecto, se utilizará una tasa de interés que refleje las evaluaciones que el mercado hace del valor tiempo del dinero y de los riesgos específicos de la operación, correspondiente al momento de la medición.

33. Se considerarán costos financieros los intereses, explícitos o implícitos, actualizaciones monetarias, diferencias de cambio, premios por seguros de cambio o similares derivados de la utilización de capital ajeno; netos, en su caso, de los correspondientes resultados por exposición al cambio en el poder adquisitivo de la moneda.

34. Los costos financieros deben ser reconocidos como gastos del período en que se devengan.

35. Podrán activarse costos financieros en el costo de un activo cuando se cumplan estas condiciones:

- a) el activo se encuentra en producción, construcción, montaje o terminación y tales procesos, debido a su naturaleza, son de duración prolongada;
- b) tales procesos no se encuentran interrumpidos o sólo se encuentran interrumpidos por demoras temporarias necesarias para preparar el activo para su uso o venta;
- c) el período de producción, construcción, montaje o terminación no excede del técnicamente requerido; y
- d) las actividades necesarias para dejar el activo en condiciones de uso o venta no se encuentran sustancialmente completas.

36. En caso de ser aplicado el tratamiento alternativo debe hacerse consistentemente para todos los costos financieros definidos por esta Recomendación Técnica y con todos los activos que cumplan con las condiciones indicadas previamente.

37. Las situaciones referidas anteriormente deben evaluarse para cada activo en particular, aunque la producción, construcción, montaje o terminación forme parte de un grupo mayor de

## **RECOMENDACIÓN TÉCNICA DEL SECTOR PÚBLICO N°4 “RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE ACTIVOS”**

activos. En este supuesto, la activación de los costos financieros debe limitarse a cada parte, al ser terminada.

38. La imputación de los costos financieros se hará mensualmente, siguiendo las reglas que se explican en los párrafos siguientes. Se admitirá el empleo de períodos más largos mientras esto no produzca distorsiones significativas.

39.- Del total de los costos financieros, primero se activarán los que se hayan incurrido para financiar total o parcialmente y en forma específica a los activos que cumplen con las condiciones precedentes, siempre que tal financiación específica sea demostrable. Para determinar el importe a activar, previamente se detraerán los ingresos financieros generados por las colocaciones transitorias de fondos provenientes de préstamos destinados a la financiación específica.

40. Para la asignación de costos financieros a los activos que cumplan con las condiciones señaladas en párrafos precedentes, pero no hayan sido financiados específicamente, se procederá de la siguiente manera:

- a) del total de deudas se excluirán las que guarden una identificación específica con los activos financiados específicamente y cuyos costos financieros ya hayan sido asignados por dicho motivo;
- b) se calculará una tasa promedio mensual de los costos financieros correspondientes a las deudas indicadas en el inciso precedente;
- c) se determinarán el monto promedio mensual de los activos que se encuentren en producción, construcción, montaje o terminación; excluidos aquellos que hayan recibido costos financieros por haber contado con financiación específica; y se aplicará a las mediciones contables de los activos determinados.

41. Si existieran activos parcialmente financiados en forma específica, la activación de costos financieros referida en el párrafo precedente se calculará sobre la porción no financiada específicamente.

42. Los costos financieros que resulten activados o, en su caso, deducidos por la aplicación de los procedimientos descritos en esta sección no deben exceder los incurridos durante el período.

43. Después del reconocimiento inicial, una entidad que escoge el modelo del costo deberá medir todas sus propiedades de inversión según los requerimientos para ese modelo, es decir, al costo menos su depreciación acumulada y cualquier otra pérdida acumulada por deterioro en el valor de los activos.

### **4.3.1. Costo de reposición**

44. Los costos de reposición de un elemento deben establecerse acumulando todos los conceptos que integran su costo original, expresados cada uno de ellos en términos de su reposición, a la fecha de su medición.

45. Deberán utilizarse precios de contado correspondientes a los volúmenes habituales de compra o, si éstas no fueran repetitivas, a volúmenes similares a los adquiridos.

46. Los precios que estén medidos en moneda extranjera, deben convertirse a moneda argentina utilizando el tipo de cambio del momento de su medición.

## **RECOMENDACIÓN TÉCNICA DEL SECTOR PÚBLICO N°4 “RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE ACTIVOS”**

47. Los precios deben ser cercanos al cierre del período. En lo posible, deben ser obtenidos de fuentes directas confiables, como las siguientes:

- a) Cotizaciones o listas de precios de proveedores.
- b) Costos de adquisición y producción reales.
- c) Órdenes de compra colocadas y pendientes de recepción.
- d) Cotizaciones que resulten de la oferta y la demanda en mercados públicos o privados, publicadas en boletines, periódicos o revistas.
- e) Listas de precios testigos o similares, elaboradas por organismos competentes del Estado en tanto resulten de aplicación.

48. Cuando lo anterior no sea factible, podrán emplearse los precios de los activos de que se trate o de los insumos con aproximaciones basadas en:

- a) Reexpresiones fundadas en la aplicación de índices específicos que componen su costo.
- b) Presupuestos actualizados de costos.

49. En casos especiales podrá recurrirse a tasaciones efectuadas por peritos independientes.

### **4.3.2. Valor neto de realización**

50. En la determinación de los valores netos de realización se considerarán:

- a) los precios de contado correspondientes a transacciones no forzadas entre partes independientes en las condiciones habituales de negociación;
- b) los ingresos adicionales, no atribuibles a la financiación, que la venta genere por sí;
- c) los costos que serán ocasionados por la venta: comisiones e impuesto a las transacciones;
- d) los siguientes límites:
  - (i) el valor neto de realización de los bienes sobre los cuales se hayan lanzado opciones de compra ("calls") que no tengan cotización, no podrá ser superior al precio de ejercicio de la opción, menos los costos que serán ocasionados por la venta, más la medición contable de la opción lanzada que se hubiere contabilizado por aplicación de las normas de los Instrumentos derivados;
  - (ii) el valor neto de realización de los bienes sobre los cuales se hayan adquirido opciones de venta ("puts") que no tengan cotización, no podrá ser inferior al precio de ejercicio de la opción, menos los costos ocasionados por la venta, menos la medición contable de la opción adquirida que se hubiere contabilizado.

51. En los casos de bienes sobre los cuales se haya adquirido una opción de venta con cotización o lanzado una opción de compra con cotización, el precio de ejercicio de ella no será considerado para el cálculo del valor neto de realización.

### **4.3.3. Valor razonable**

52. El valor razonable es el precio que sería recibido por vender un activo o pagado por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes del mercado en la fecha de la medición. Es una medición basada en el mercado.

## **RECOMENDACIÓN TÉCNICA DEL SECTOR PÚBLICO N°4 “RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE ACTIVOS”**

Para aquellos activos para los que no existen transacciones comparables en el mercado, el valor razonable de un activo puede medirse con fiabilidad si:

- a) la variabilidad en el rango de las estimaciones del valor razonable 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 de su valor.

Si una entidad puede determinar en forma fiable el valor razonable de un activo recibido, lo valúa a ese valor, caso contrario utilizará el valor razonable del activo entregado.

53. Una medición del valor razonable requiere que una entidad determine lo siguiente:

- a) el activo o pasivo concreto a medir;
- b) para un activo no financiero, el máximo y mejor uso del activo; si el activo se utiliza en combinación con otros activos o de forma independiente;
- c) el mercado en el que una transacción ordenada tendría lugar para el activo o pasivo; y
- d) las técnicas de valoración apropiadas a utilizar al medir el valor razonable deberían maximizar el uso de datos de entrada observables relevantes y minimizar los datos de entrada no observables. Los datos de entrada deben ser congruentes con los que un participante de mercado utilizaría al fijar el precio del activo o pasivo.

54. Las subvenciones pueden adoptar la forma de transferencias de activos no monetarios, tales como terrenos u otros recursos, para uso del ente. Se determinará el valor razonable de cada activo no monetario y contabilizará, tanto la subvención, como cada activo por el correspondiente valor razonable.

55. El procedimiento alternativo ante la imposibilidad de obtener el valor razonable, consiste en reflejar las subvenciones no monetarias y los activos relacionados por valores determinados técnicamente, para de esta forma integrar todos los activos al ente, lo cual permite conocer su existencia y posibilitar su preservación.

### **4.3.4. Valor actual del flujo futuro neto de fondos**

56. En la determinación de los valores actuales del flujo futuro neto de fondos se considerarán:

- a) El valor actual de los flujos de fondos futuros descontándolos a una tasa que refleja el costo de capital aportado. Esto es necesario porque los flujos de fondos en diversos períodos no pueden ser comparados directamente.
- b) La cantidad de dinero que se necesitaría invertir hoy para obtener dichas cantidades en el futuro.
- c) Los pronósticos o previsiones de futuros flujos de fondos que se hagan deben basarse en premisas que representen la mejor estimación que la administración del ente pueda hacer de las condiciones económicas que existirán durante la vida útil de los activos.
- d) Para los períodos no cubiertos por dichos presupuestos, deberá basarse en proyecciones fundadas en casos hipotéticos sobre hechos futuros y actuaciones de la dirección que no necesariamente se espera que se produzcan o una combinación de mejores estimaciones y un caso hipotético, usando una tasa de crecimiento constante o declinante, incluso nula o menor a cero, a menos que pueda justificarse el empleo de una tasa creciente.
- e) Tanto los pronósticos como las proyecciones deberán:



## RECOMENDACIÓN TÉCNICA DEL SECTOR PÚBLICO N°4 “RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE ACTIVOS”

- i. expresarse en moneda de la fecha de los Estados Contables,
- ii. excluir los efectos de los cambios futuros en el poder adquisitivo de la moneda;
- iii. cubrir un período que abarque la vida útil restante de los activos principales de cada unidad generadora de efectivo;
- iv. dar mayor peso a las evidencias externas;
- v. basarse en los presupuestos financieros más recientes que hayan sido aprobados por la administración del ente, que cubran como máximo un período de cinco años;
- vi. no utilizar tasas de crecimiento que superen a la tasa promedio de crecimiento en el largo plazo, para los productos o industrias en que el ente opera o para el mercado en el cual se emplean los activos, salvo que el uso de una tasa mayor pueda justificarse debidamente;
- vii. considerar las condiciones actuales de los activos;
- viii. incluir:
  1. las proyecciones de entradas de fondos atribuibles al uso de los activos;
  2. las salidas de fondos necesarias para la obtención de tales entradas, que puedan ser atribuidas a esos activos sobre bases razonables y consistentes, incluyendo los pagos futuros necesarios para mantener o conservar el activo en su nivel de rendimiento originalmente previsto.
  3. el valor neto de realización a ser obtenido por la disposición de los activos, calculado de acuerdo con las normas de determinación de valores netos de realización;
- ix. no incluir los flujos de fondos hechos que no resulten razonablemente previsibles y que se espera puedan ocasionar:
  - I. reestructuraciones futuras que no han sido comprometidas
  - II. las futuras mejoras a la capacidad de servicio de los activos;
  - III. los resultados de actividades financieras.

57. En la estimación de los importes y momentos de los flujos de fondos que generarán las cuentas por cobrar, incluyendo a las titularizadas, deberán considerarse las incobrabilidades y moras que se consideren probables. A este fin, se tendrán en cuenta, como mínimo, los siguientes elementos de juicio:

- a) dificultades financieras significativas de la comunidad;
- b) dificultades financieras significativas del deudor;
- c) alta probabilidad de que el deudor entre en quiebra o solicite una reestructuración de su deuda;
- d) existencia de beneficios otorgados al deudor debido a sus dificultades financieras, que no se habrían otorgado en condiciones normales;
- e) desaparición de un mercado activo para el activo en cuestión;
- f) incumplimientos ya ocurridos de las cláusulas contractuales, como la falta de pago de intereses o del capital o su pago con retraso;
- g) un patrón histórico de comportamiento que haga presumir la imposibilidad de cobrar el importe completo.

58. Si las cuentas a cobrar contasen con garantías cuya probabilidad de ejecución sea alta, el flujo de fondos a computar será el que pueda provenir de tal ejecución, para cuya estimación se considerará el valor corriente de la garantía.

## **RECOMENDACIÓN TÉCNICA DEL SECTOR PÚBLICO N°4 “RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE ACTIVOS”**

### **4.4. Bienes incorporados sin contraprestaciones**

59. Cuando se adquiere un bien a través de una transacción sin contraprestación, su costo se medirá a su valor razonable en la fecha de incorporación.

### **4.5. Bienes incorporados por fusiones y escisiones**

60. Para los bienes incorporados a partir de procesos de escisión o fusión, la medición se efectuará a su costo de reposición a la fecha de incorporación.

### **4.6. Bienes incorporados por trueques**

61. Salvo en el caso indicado en el párrafo subsiguiente, la medición de estos bienes se efectuará a su costo de reposición a la fecha de incorporación, reconociendo el correspondiente resultado por tenencia del activo entregado.

62. Cuando se truequen bienes de uso que tengan una utilización similar en una misma actividad y sus costos de reposición sean similares, no se reconocerán resultados y la medición de los bienes incorporados se hará al importe de la medición contable del activo entregado.

63. Los bienes adquiridos mediante permuta a cambio de uno o varios activos no monetarios, o de una combinación de activos monetarios y no monetarios se medirán por su valor razonable, a menos que:

a) la transacción de intercambio no tenga carácter comercial, o

b) no pueda medirse con fiabilidad el valor razonable del activo recibido ni el del activo entregado.

El activo adquirido se medirá de esta forma incluso cuando la entidad no pueda dar de baja inmediatamente el activo entregado, en cuyo caso se deberá reconocer una provisión por el mismo importe del activo a dar de baja en el futuro. Si el activo adquirido no se mide por su valor razonable, su costo se medirá por el importe en libros del activo entregado.

64. Una entidad determinará si una transacción de intercambio tiene carácter comercial, considerando en qué medida se espera que cambien los flujos de efectivo futuros o potencial de servicio como consecuencia de dicha transacción. Una transacción de intercambio tiene naturaleza comercial si:

a) la configuración - riesgo, calendario e importe - de los flujos de efectivo o potencial de servicio del activo recibido difiere de la configuración de los flujos de efectivo o potencial de servicio del activo transferido; o

b) el valor específico para la entidad, de la parte de sus actividades afectadas por la transacción de intercambio, se ve modificado como consecuencia del intercambio; y

c) la diferencia identificada en (a) o en (b) es significativa al compararla con el valor razonable de los activos intercambiados.

### **4.7. Bienes incorporados por producción**

65. El costo de un bien producido es la suma de:

a) los costos de los materiales e insumos necesarios para su producción;

## RECOMENDACIÓN TÉCNICA DEL SECTOR PÚBLICO N°4 “RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE ACTIVOS”

b) los costos de conversión de mano de obra, servicios y otras cargas, tanto variables como fijos;

c) los costos financieros que puedan asignárseles de acuerdo con el acápite Costos Financieros.

66. El costo de los bienes producidos no debe incluir la porción de los costos ocasionados por: improductividades físicas o ineficiencias en el uso de los factores en general; la ociosidad producida por la falta de aprovechamiento de los factores fijos originada en la no utilización de la capacidad de planta a su “nivel de actividad normal”.

67. Los importes correspondientes a cantidades anormales de materiales, mano de obra u otros costos de conversión desperdiciados, razonablemente determinables y que distorsionen el costo de los bienes producidos, no participarán en su determinación y deben ser reconocidos como resultados del período.

68. El "nivel de actividad normal" es el que corresponde a la producción que se espera alcanzar bajo las circunstancias previstas, de modo que está por debajo de la capacidad total y debe considerarse como un indicador realista y no como un objetivo ideal.

69. Los bienes de uso construidos normalmente estarán terminados cuando el proceso físico de construcción haya concluido. Sin embargo, en algunos casos, para que el activo pueda ser utilizado de acuerdo con el uso planeado, se debe cumplir además un proceso de puesta en marcha de duración variable, durante el cual se lo somete a pruebas hasta que las mismas indican que se encuentra en condiciones de operar dentro de los parámetros de consumo y producción especificados en el proyecto inicial de construcción y considerados necesarios para lograr su viabilidad económica. En esta situación:

a) los costos normales directamente asociados con dicho proceso, incluyendo los de las pruebas efectuadas, deben agregarse al costo del bien;

b) cualquier ingreso que se obtuviere por la venta de producciones que tengan valor comercial deberá tratarse como una reducción de los costos referidos en el inciso anterior.

c) La activación de estos costos cesará cuando el bien alcance las condiciones de operación antes mencionadas y no se prolongará si con posterioridad a ese momento el bien fuera utilizado por debajo de su capacidad normal o generara pérdidas operativas o ganancias inferiores a las proyectadas.

### 4.8. Bienes incorporados por adquisición

70. El costo de adquisición comprenderá el precio de compra, incluyendo aranceles de importación y otros impuestos, los transportes, el almacenamiento y otros costos directamente atribuibles a la adquisición de las mercaderías, materiales y suministros. Los descuentos comerciales, las rebajas y otras partidas similares se deducirán para determinar el costo de adquisición.

Si el pago por un bien se difiere, su costo es el equivalente al precio de contado. La diferencia entre este importe y el total de pagos se reconocerá como un gasto por intereses durante el periodo del crédito.

## **RECOMENDACIÓN TÉCNICA DEL SECTOR PÚBLICO N°4 “RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE ACTIVOS”**

### **4.9. Bienes incorporados por arrendamientos**

71. Se establecerá el tratamiento contable de los bienes incorporados al ente por arrendamientos en una norma específica que contemplará la problemática en forma integral.

### **4.10. Bienes incorporados por concesión de servicios**

72. Se establecerá el tratamiento contable de los bienes incorporados al ente por concesión de servicios en una norma específica que contemplará la problemática en forma integral.

### **4.11. Cambio de destino**

73. Cuando un activo bienes de uso cambie de destino y tenga una utilización similar en el nuevo destino, no se reconocerán resultados y la medición de los bienes se hará por el importe de la medición contable del activo objeto de cambio.

### **4.12. Comparaciones con valores recuperables**

74. Ningún activo o grupo homogéneo de activos podrá presentarse en los Estados Contables por un importe superior a su valor recuperable, entendido como el mayor importe entre:

- a) su valor neto de realización, determinado de la manera indicada en la sección Valor neto de realización; y
- b) su valor de uso, definido como el valor actual esperado de los flujos netos de fondos que deberían surgir del uso de los bienes y de su disposición al final de su vida útil o de su venta anticipada, si ella hubiera sido resuelta.

#### **4.12.1. Frecuencia de las comparaciones**

75. Las comparaciones entre las mediciones contables primarias de los activos y sus correspondientes valores recuperables deben hacerse cada vez que se preparen Estados Contables.

76. Los indicios a considerar son los siguientes:

#### **De origen externo:**

- variaciones en los valores de mercado de los bienes que sean superiores a las que deberían esperarse con motivo del mero transcurso del tiempo;
- cambios importantes ocurridos o que se espera ocurrirán próximamente
  1. en los mercados
  2. en los contextos tecnológico, económico o legal en que opera el ente y que lo afectan adversa o favorablemente;
- variaciones en las tasas de interés que afecten la tasa de descuento utilizada para calcular el valor de uso del activo, que incidida en su valor recuperable en forma significativa
- variaciones del valor total de las acciones del ente no atribuibles a las variaciones de su patrimonio contable;

#### **De origen interno:**

- evidencias de obsolescencia o daño físico del activo;

## RECOMENDACIÓN TÉCNICA DEL SECTOR PÚBLICO N°4 “RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE ACTIVOS”

- cambios ocurridos o que se espera ocurrirán próximamente en la manera en que los bienes son o serán usados;
- evidencias de que las prestaciones de los bienes son peores o mejores, que las anteriormente previstas;
- expectativas o desaparición de ellas, de pérdidas operativas futuras;
- las brechas observadas en anteriores comparaciones de las mediciones contables primarias con los valores recuperables de los bienes.

### 4.13. Niveles de comparación

77. Las comparaciones con valores recuperables se harán al nivel de cada bien o, si correspondiera, grupo homogéneo de bienes.

### 4.14. Vida útil

78. La vida útil de un activo se definirá en términos de la utilidad que se espere que aporte al ente.

La política de gestión de activos de un ente puede implicar la disposición de activos después de un tiempo específico de uso, o tras haber consumido una cierta proporción de beneficios económicos o potencial de servicio inherente al activo.

Por tanto, la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica. La estimación de la vida útil de un activo es una cuestión de criterio, basado en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.

79. Para determinar la vida útil de un bien, se tendrán en cuenta los factores siguientes:

- a) La utilización prevista del activo. El uso se evalúa por referencia a la capacidad o al producto físico que se espere del mismo.
- b) El desgaste físico esperado, que dependerá de factores operativos tales como el número de turnos de trabajo en los que se utilizará el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, así como el grado de cuidado y conservación mientras el activo no está siendo utilizado.
- c) La obsolescencia técnica o comercial derivada de los cambios o mejoras en la producción, o bien de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo.
- d) Los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo.

80. Una entidad evaluará si la vida útil de un elemento de Bienes de Uso, excepto Activos Biológicos; Intangibles; del Patrimonio Artístico y/o Cultural o del Dominio Público es finita o indefinida. Si es finita evaluará la duración o el número de unidades productivas u otras similares que constituyan su vida útil. Se considerará que el activo tiene una vida útil indefinida cuando, sobre la base de un análisis de todos los factores relevantes, no exista un límite previsible al periodo 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.

81. La contabilización de un elemento de Bienes de Uso, excepto activos biológicos; Intangibles; del Patrimonio Artístico y/o Cultural o del Dominio Público se basa en su vida útil. Un activo con

## **RECOMENDACIÓN TÉCNICA DEL SECTOR PÚBLICO N°4 “RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE ACTIVOS”**

una vida útil finita se amortiza, mientras que con una vida útil indefinida no se amortiza. El término “indefinida” no significa “infinita”.

### **4.14.1 Activos con vida útil finita**

82. El importe depreciable de un activo con una vida útil finita se distribuirá sobre una base sistemática a lo largo de su vida útil. La depreciación 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. La depreciación finalizará en la fecha más temprana de las siguientes:

- a) en la que el activo se clasifique como mantenido para la venta de acuerdo con la normativa aplicable que trate sobre los activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas, y
- b) en la que el activo sea dado de baja en cuentas.

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

84. Pueden utilizarse diferentes métodos para distribuir el importe depreciable de un activo de forma sistemática, a lo largo de su vida útil. Estos métodos incluyen:

- a) el método lineal,
- b) el de depreciación decreciente y
- c) el de las unidades de producción.

El método utilizado se seleccionará a partir del patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros esperados o potenciales de servicio incorporados en el activo, y se aplicará de forma coherente de periodo a periodo, a menos que se produzca una variación en los patrones esperados de consumo de dichos beneficios económicos futuros o potencial de servicio.

85. La depreciación se reconocerá habitualmente en el resultado. Cuando los beneficios económicos futuros o potenciales de servicio incorporados a un activo se afecten a la producción de otros activos, el cargo por depreciación formará parte del costo de esos otros activos y se incluirá en su importe en libros.

### **4.14.2 Valor residual**

86. Se supondrá que el valor residual de un activo 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 que
- b) exista un mercado para el activo que:
  - 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.

87. El importe depreciable 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 el activo antes de que termine su vida económica.

## **RECOMENDACIÓN TÉCNICA DEL SECTOR PÚBLICO N°4 “RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE ACTIVOS”**

88. 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 estimada de 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 a cada fecha de presentación. Un cambio en el valor residual del activo se contabilizará como un cambio en una estimación.

89. El valor residual de un activo podría aumentar hasta un importe igual o mayor que el importe en libros. En ese caso, el cargo por depreciación del activo será nulo, a menos que su valor residual disminuya posteriormente hasta un importe inferior al importe en libros.

### **4.14.3 Revisión del periodo y del método de depreciación**

90. El periodo y método de depreciación utilizado para un activo con vida útil finita se revisarán, como mínimo, a cada fecha de presentación.

- a) Si la vida útil esperada del activo difiere de las estimaciones anteriores, se cambiará el periodo de depreciación.
- b) Si se ha experimentado un cambio en el patrón esperado de consumo de beneficios económicos futuros o potencial de servicio por parte del activo, se modificará el método de depreciación para reflejar estos cambios, que se contabilizarán como cambios en las estimaciones contables.

### **4.14.4 Activos con vida útil indefinida**

91. Una entidad comprobará si un activo con vida útil indefinida ha experimentado una pérdida por deterioro del valor, comparando el importe de servicio recuperable de dicho activo o su importe recuperable, 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.

### **4.14.5 Revisión de la vida útil**

92. La vida útil de un activo que no está siendo amortizado se revisará cada periodo 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, el cambio en la evaluación de la vida útil de indefinida a finita se contabilizará como un cambio en una estimación contable.

93. Para los activos medidos según el modelo de costo, la nueva evaluación de la vida útil como finita en lugar de como indefinida, es un indicio de que el activo puede haber visto deteriorado su valor, debiéndose comprobar esa situación.

## **4.15. Depreciación**

94. El importe depreciable de un activo se distribuirá a lo largo de su vida útil.

95. El importe depreciable de un activo se determina después de deducir su valor residual.

## RECOMENDACIÓN TÉCNICA DEL SECTOR PÚBLICO N°4 “RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE ACTIVOS”

96. La depreciación de un activo comenzará cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para ser capaz de operar de la forma prevista.

97. La depreciación de un activo cesará cuando el activo sea dado de baja.

Por tanto, la depreciación no cesará cuando el activo esté sin utilizar o se haya retirado del uso activo, a menos que se encuentre depreciado por completo. Sin embargo, si se utilizan métodos de depreciación en función del uso, el cargo por depreciación podría ser nulo cuando no tenga lugar ninguna actividad de producción.

98. Los terrenos y los edificios son activos separados, y se contabilizarán por separado, incluso si han sido adquiridos de forma conjunta. Con algunas excepciones, tales como minas, canteras y vertederos, los terrenos tienen una vida ilimitada y por tanto no se deprecian.

En algunos casos, el terreno en sí mismo puede tener una vida útil limitada, en cuyo caso se depreciará de forma que refleje los beneficios o potencial de servicio que se van a derivar del mismo.

Los edificios tienen una vida limitada y, por tanto, son activos depreciables. Un incremento en el valor de los terrenos en los que se asienta un edificio no afectará a la determinación del importe depreciable del edificio.

99. Si el costo de un terreno incluye los costos de desmantelamiento y rehabilitación, la porción que corresponda a la rehabilitación del terreno se depreciará a lo largo del periodo en el que se obtengan los beneficios o potencial de servicio por haber incurrido en esos costos.

100. Se depreciará de forma separada cada parte de un bien que tenga un costo significativo con relación al costo total del mismo.

101. Una parte significativa de un bien de uso puede tener una vida útil y un método de depreciación que coincidan con la vida y el método utilizados para otra parte significativa del mismo bien. En tal caso, ambas partes podrían agruparse para determinar el cargo por depreciación.

102. El ente podrá elegir por depreciar de forma separada las partes que compongan un bien y no tengan un costo significativo con relación al costo total del mismo.

103. El cargo por depreciación de un periodo se reconocerá habitualmente en el resultado. Sin embargo, en ocasiones los beneficios económicos o potenciales de servicio futuros incorporados a un activo se incorporan a la producción de otros activos. En este caso, el cargo por depreciación formará parte del costo del otro activo y se incluirá en su importe en libros.

104. Las operaciones de reparación y mantenimiento de un activo no evitan realizar la depreciación.

Cuando las políticas de gestión de los activos empeoren el desgaste y uso de un activo, su vida útil debería estimarse nuevamente y reajustarse según el caso.

105. El valor residual y la vida útil de un activo se revisarán, como mínimo, al término de cada periodo anual sobre el que se informe y, si las expectativas difirieren de las estimaciones previas, los cambios se contabilizarán como un cambio en una estimación contable.

106. El valor residual de un activo podría aumentar hasta igualar o superar el importe en libros del activo. Si esto sucediese, el cargo por depreciación del activo será nulo.



## **RECOMENDACIÓN TÉCNICA DEL SECTOR PÚBLICO N°4 “RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE ACTIVOS”**

### **4.15.1. Método de depreciación**

107. El método de depreciación utilizado reflejará el patrón con arreglo al cual se espera que sean consumidos, por parte de la entidad, los beneficios económicos futuros o potenciales de servicio del activo.

108. El método de depreciación aplicado a un activo se revisará, como mínimo, al término de cada periodo anual sobre el que se informe y, si se hubiera producido un cambio significativo en el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros o potenciales de servicio incorporados al activo, se cambiará para reflejar el nuevo patrón. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable.

109. Pueden utilizarse diversos métodos de depreciación para distribuir el importe depreciable de un activo de forma sistemática a lo largo de su vida útil. Estos métodos incluyen el método lineal, el de depreciación decreciente y el de las unidades de producción. La entidad elegirá el método que más fielmente refleje el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos o potencial de servicio futuros incorporados al activo. Dicho método se aplicará uniformemente de periodo a periodo, a menos que se haya producido un cambio en el patrón esperado de consumo de dichos beneficios económicos o potencial de servicios futuros.

### **4.16. Deterioro de valor**

110. Un “deterioro de valor” se considera a la pérdida en los beneficios económicos futuros o potenciales de servicio de un activo, adicional y por encima al reconocimiento sistemático de la pérdida de beneficios económicos o potencial de servicio futuros a través de la depreciación (amortización).

111. El deterioro del valor o las pérdidas de los elementos del activo y las reclamaciones de compensaciones a terceros, son hechos separables debiéndose tratar de tal forma.

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

### **4.17. Medición Posterior al reconocimiento**

113. La entidad podrá elegir el modelo del costo o el modelo de revaluación, y aplicará esa política a todos los elementos que compongan la clase de Bienes de Uso, Intangibles; del Patrimonio Artístico y/o Cultural o del Dominio Público.

#### **4.17.1. Modelo del costo**

114. Con posterioridad a su reconocimiento inicial como activo, un elemento de Bienes de Uso, Intangibles; del Patrimonio Artístico y/o Cultural o del Dominio Público, se registrará por su costo menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor.

#### **4.17.2. Modelo de revaluación**

115. Con posterioridad al reconocimiento inicial, un elemento de Bienes de Uso (excepto activos biológicos), Intangibles; del Patrimonio Artístico y/o Cultural o del Dominio Público, se registrará

## **RECOMENDACIÓN TÉCNICA DEL SECTOR PÚBLICO N°4 “RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE ACTIVOS”**

por su valor revaluado, que es su valor razonable en la fecha de la revaluación, menos la depreciación acumulada posterior a esa fecha.

Para fijar el importe de las revaluaciones según esta Recomendación Técnica, el valor razonable se determinará por referencia a un mercado activo. Las revaluaciones se harán con suficiente regularidad, para que el importe en libros del activo, en la fecha de presentación, no difiera significativamente del que podría determinarse utilizando el valor razonable.

116. El modelo de revaluación se aplicará después de que un activo haya satisfecho los criterios para el reconocimiento y haya sido reconocido inicialmente por su costo.

El modelo de revaluación puede aplicarse también a un elemento de Bienes de Uso (excepto activos biológicos), Intangibles; del Patrimonio Artístico y/o cultural o del Dominio Público, que se recibió a través de una transacción sin contraprestación.

### **4.17.3. Frecuencia de las revaluaciones**

117. Las revaluaciones se harán con una regularidad que permita asegurar que el importe contable no difiera significativamente del valor razonable a la fecha de cierre del período o ejercicio.

Cuando el valor razonable del activo revaluado difiera significativamente de su importe contable, será necesaria una nueva revaluación.

### **4.17.4. Tratamiento uniforme de clases de bienes**

118. Si se aplica el modelo de revaluación a un elemento debe aplicarse el mismo modelo también a todos los elementos que pertenezcan a la misma clase de activo, dentro de cada rubro.

119. Una clase de elementos pertenecientes a bienes revaluados, es un conjunto de activos de similar naturaleza y uso en las operaciones.

120. Los elementos pertenecientes a una clase se revaluarán de forma tal que los valores se mantengan actualizados.

### **4.17.5. Contabilización de la revaluación**

121. Cuando se incremente el importe contable de un elemento integrante de Bienes de Uso (excepto activos biológicos), Intangibles; del Patrimonio Artístico y/o Cultural o del Dominio Público como consecuencia de una revaluación, en la primera oportunidad en que se adopte tal criterio, tal aumento se acreditará directamente a una cuenta que se denominará SALDO POR REVALUACIÓN, integrante del patrimonio neto.

122. Si existiera una desvalorización contabilizada en el pasado para los mismos bienes que se revalúan, en primer lugar deberá recuperarse tal desvalorización con crédito al resultado del ejercicio y luego proceder a la contabilización de la revaluación, imputando la diferencia remanente al referido saldo por revaluación.

## **RECOMENDACIÓN TÉCNICA DEL SECTOR PÚBLICO N°4 “RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE ACTIVOS”**

### **4.17.6. Tratamiento del saldo por revaluación**

123. El saldo por revaluación de un elemento de bienes revaluados, incluido en el patrimonio neto, podrá ser transferido directamente a resultados no asignados, cuando se produzca la baja de ese elemento, o en un momento posterior. Sin embargo, una parte del saldo por revaluación podrá transferirse a resultados no asignados, a medida que el activo sea consumido por la entidad. En ese caso, el importe a transferir del Saldo por revaluación será igual a la diferencia entre la depreciación calculada según el valor revaluado del activo y la depreciación que se hubiera computado sobre la base de su costo original.

124. Las transferencias desde el saldo por revaluación a los resultados no asignados, en ningún caso pasarán por el resultado del ejercicio.

Un cambio entre las alternativas de mantener el Saldo por revaluación o transferirlo a resultados no asignados ya sea por retiro, disposición o consumo, constituye un cambio de política contable. El saldo por revaluación no es capitalizable mientras permanezca como tal.

### **4.17.7. Requisitos para la contabilización de revaluaciones**

125. Para la contabilización de revaluaciones deberá contarse con la aprobación del respectivo órgano de administración, según el tipo de entidad.

126. La aprobación por el respectivo órgano de administración según el tipo de entidad, de Estados Contables que incluyan bienes revaluados a su valor razonable en base a las normas contenidas en esta sección, implicará la existencia de:

- a) Adecuada documentación de respaldo de dicha medición.
- b) Una política contable escrita y aprobada por el mismo órgano de administración, que describa el método o la técnica de valuación adoptada.
- c) Mecanismos de monitoreo y confirmación de que dicha política contable haya sido aplicada en la preparación de los Estados Contables.
- d) Un registro con el historial de valores asignados por bien.

### **4.18. Baja en cuentas**

127. El importe en libros de un elemento de activo 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.

128. La disposición de un elemento de activo puede llevarse a cabo de diversas maneras. Para determinar la fecha en que se ha dispuesto de una partida, una entidad aplicará los criterios establecidos para el reconocimiento de ingresos por ventas de bienes. Se aplicará a las disposiciones por una venta con arrendamiento posterior.

129. Si una entidad reconoce en el importe en libros de un activo el costo derivado de la sustitución de parte del activo, dará de baja el importe en libros de la parte sustituida. Si no fuera practicable para la entidad la determinación del importe en libros de la parte sustituida podrá utilizar el costo de la sustitución como indicativo de cuál fue el costo de la parte sustituida, en la fecha en la que fue adquirido o generado internamente.

130. La contraprestación por cobrar por la disposición de un activo se reconocerá inicialmente por su valor razonable. Si se aplazase el pago a recibir por el activo, 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

## **RECOMENDACIÓN TÉCNICA DEL SECTOR PÚBLICO N°4 “RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE ACTIVOS”**

ingreso por intereses de forma que refleje el rendimiento efectivo derivado de la cuenta por cobrar.

131. La depreciación de un activo con una vida útil finita no terminará cuando el activo no vaya a ser usado más, a menos que haya sido completamente amortizado o se clasifique como mantenido para la venta de acuerdo con la normativa aplicable que trate sobre activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas.

132. La pérdida o ganancia surgida al dar de baja un elemento de activo se incluirá en el resultado cuando dicho elemento sea dado de baja en cuentas. Las ganancias no se clasificarán como ingresos.

133. Si una entidad en el curso de sus actividades ordinarias vende rutinariamente elementos de activo que se mantenían para arrendar a terceros, transferirá esos activos a los inventarios por su importe en libros cuando dejen de ser arrendados y se clasifiquen como mantenidos para la venta. El importe obtenido por la venta de esos activos se reconocerá como ingreso.

134. Si se reconociera dentro del importe en libros de un elemento de activo el costo derivado de la sustitución de una parte del elemento, dará de baja el importe en libros de la parte sustituida, con independencia de si esta parte se hubiera amortizado de forma separada.

Si no fuera practicable determinar el importe en libros del elemento sustituido, podrá utilizar el costo de la sustitución como indicativo de cuál era el costo del elemento sustituido en el momento en el que fue adquirido o construido.

135. La pérdida o ganancia derivada de la baja en cuentas de un elemento de activo, 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.

136. La contrapartida a cobrar por la disposición de un elemento de activo se reconocerá inicialmente por su valor razonable. Si se aplazase el pago a recibir por el elemento, 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.

Si por razones propias de la organización se requiere mantener la información de los valores nominales, se debe informar en notas una segregación entre el valor nominal y sus partidas de ajuste para obtener el valor razonable.

### **4.19. Información para revelar**

137. Los Estados Contables deberán revelar para cada clase de elementos pertenecientes a los bienes de activo:

- a) las bases de medición utilizadas para determinar el importe bruto;
- b) los métodos de depreciación utilizados;
- c) las vidas útiles o los porcentajes de depreciación utilizados;
- d) el importe bruto y la depreciación acumulada, junto con el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor que le correspondan, tanto al principio como al final de cada periodo; y
- e) la exposición entre los valores al principio y al final del periodo, mostrando:
  - (i) las inversiones;
  - (ii) las disposiciones;
  - (iii) las adquisiciones y los desembolsos en activos en construcción;
  - (iv) los incrementos o disminuciones, resultantes de las revaluaciones, así como las

## RECOMENDACIÓN TÉCNICA DEL SECTOR PÚBLICO N°4 “RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE ACTIVOS”

pérdidas por deterioro del valor reconocidas, o revertidas directamente a los activos netos/patrimonio y las diferencias netas de cambio;

- (v) las depreciaciones;
- (vi) las disminuciones por inacción,
- (vii) las restricciones al dominio; y
- (viii) otros cambios.

138. Los Estados Contables deberán presentar también para cada clase de elementos de bienes del activo reconocida en los mismos:

- a) la existencia y los importes correspondientes a las restricciones de titularidad, así como los bienes que están afectados como garantía al cumplimiento de obligaciones;
- b) la existencia de bienes otorgados o recibidos en concesión.
- c) el importe de los compromisos de adquisición o construcción de activos.
- d) La selección de los métodos de depreciación:
  - i. la depreciación del periodo, independientemente de que se reconozca en el resultado o como parte del costo de otros activos; y
  - ii. la depreciación acumulada al término del periodo.

139. La entidad ha de informar acerca de la naturaleza y del efecto de un cambio en una estimación contable, siempre que tenga una incidencia significativa en el periodo actual o que vaya a tenerla en periodos siguientes. Tal información puede aparecer, respecto a los cambios en las estimaciones referentes a:

- a) valores residuales;
- b) costos estimados de desmantelamiento, retiro o rehabilitación de elementos de bienes de uso;
- c) vidas útiles; y
- d) métodos de depreciación.

140. Si una clase de activo se registra por importes revaluados, deberá informarse lo siguiente:

- a) la fecha efectiva de la revaluación;
- b) si se han utilizado los servicios de un tasador independiente;
- c) los métodos e hipótesis significativos empleados en la estimación del valor razonable de los activos;
- d) en qué medida el valor razonable de los elementos de bienes de uso fue determinado directamente por referencia a los precios observables en un mercado activo o a transacciones de mercado recientes entre sujetos debidamente informados en condiciones de independencia, o fue estimado utilizando otras técnicas de valoración.

141. La entidad revelará información sobre las partidas de activo que hayan sufrido pérdidas por deterioro del valor.

Además se informará sobre:

- a) el importe de activos que se encuentran temporalmente ociosos;
- b) los activos totalmente depreciados que se encuentran todavía en uso;
- c) los activos retirados de su uso activo que se mantienen sólo para disponer de ellos;

## **RECOMENDACIÓN TÉCNICA DEL SECTOR PÚBLICO N°4 “RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE ACTIVOS”**

- d) la existencia e importe en libros de los activos sobre cuya titularidad tenga alguna restricción, así como el importe en libros de los activos pignorados como garantía de deudas;
- e) la naturaleza y alcance de las restricciones sobre la práctica o capacidad de la entidad para vender activos; y
- f) la cuantía de los compromisos para desarrollar o adquirir activos.

### **5.- MEDICIÓN CONTABLE EN PARTICULAR**

#### **5.1.- EFECTIVO Y EQUIVALENTE DE EFECTIVO**

##### **5.1.1. Objetivo**

142. El objetivo es establecer el tratamiento contable del Efectivo y Equivalente de Efectivo reconociéndolo, solo si se cumplen los criterios que se especifican; así cómo se determina el importe en libros y se exige revelar información específica sobre estos activos.

##### **5.1.2. Alcance**

143. Este acápite de la Recomendación Técnica se aplicará al contabilizar y revelar la información correspondiente al efectivo y equivalente de efectivo.

##### **5.1.3.-Definiciones**

144. Comprende la existencia en poder del ente de recursos de liquidez inmediata en la caja, en instituciones bancarias, cuentas corrientes, cajas de ahorro, y otros depósitos, en monedas de curso legal y extranjera, disponibles sin restricciones.

145. El efectivo disponible en el ente o en bancos se computará a su valor nominal.

146. La moneda extranjera se convertirá a moneda argentina al tipo de cambio de la fecha de los Estados Contables.

##### **5.1.4. Reconocimiento**

147. El efectivo o equivalente de efectivo se reconocerá como un activo cuando, y solo cuando: los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio asociados sean para la entidad.

##### **5.1.5. Medición en el reconocimiento inicial y posterior**

148. El efectivo o equivalente de efectivo deberá medirse a su valor nominal. La moneda extranjera se convertirá a moneda argentina al tipo de cambio de la fecha de los Estados Contables.

#### **5.2.- INVERSIONES**

##### **5.2.1. Objetivo**

149. El objetivo es establecer el tratamiento contable de las Inversiones reconociéndolas, solo si se cumplen los criterios que se especifican; así como se determina el importe en libros y se exige revelar información específica sobre estos activos.

## **RECOMENDACIÓN TÉCNICA DEL SECTOR PÚBLICO N°4 “RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE ACTIVOS”**

### **5.2.2. Alcance**

150. Este acápite de la Recomendación Técnica se aplicará al contabilizar y revelar la información correspondiente a las Inversiones.

### **5.2.3. Definiciones**

151. Son las colocaciones efectuadas por el ente en bonos, títulos o valores públicos o privados, nacionales o extranjeros, en instituciones bancarias o financieras, en el otorgamiento de préstamos, en otros documentos financieros, o en propiedades con el objeto de incrementar los recursos por la generación de intereses, dividendos, participaciones o por otros conceptos.

152. Las propiedades de inversión se tienen para obtener rentas, plusvalías o ambas. Por lo tanto generan flujos de efectivo en forma independiente de otros activos poseídos por la entidad. Esto distingue a las propiedades de inversión.

153. Cuando el ente tenga propiedades que en parte se destinen a obtener rentas o plusvalía y otra parte se utilice para el cumplimiento de su objetivo específico se clasificará de acuerdo con la importancia de cada destino. En caso de poderse diferenciar se contabilizará separadamente.

154. Se requiere juicio profesional para determinar si una propiedad puede ser calificada como propiedad de inversión. La entidad desarrollará criterios para poder ejercer tal juicio de forma coherente, de acuerdo con la definición de propiedades de inversión. Se requiere que la entidad revele dichos criterios cuando la clasificación resulte difícil.

155. En algunos casos, una entidad tiene una propiedad que arrienda a la controladora o a otra entidad controlada, y es ocupada por éstas. Esta propiedad no se calificará como de inversión, en los Estados Contables consolidados, dado que se trata de una propiedad ocupada por el dueño, desde la perspectiva de la entidad económica. Sin embargo, desde la perspectiva de la entidad que lo tiene, la propiedad es de inversión si cumple con la definición del presente acápite.

### **5.2.4. Reconocimiento**

156. Las inversiones financieras se reconocerán como un activo a partir del momento en que una entidad sea parte del contrato que le da control sobre el derecho a sus beneficios económicos. Las propiedades de inversión se reconocerán como un activo cuando, y solo cuando: los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio asociados sean para la entidad.

## RECOMENDACIÓN TÉCNICA DEL SECTOR PÚBLICO N°4 “RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE ACTIVOS”

### 5.2.5. Medición en el reconocimiento inicial y posterior

157. Las inversiones financieras se medirán de acuerdo con la siguiente clasificación:

- a) Inversiones en títulos de deuda: Se medirán inicialmente a su costo de adquisición que incluye los gastos necesarios para la misma y luego se medirán a su costo amortizado
- b) Inversiones en los restantes instrumentos financieros: a su valor razonable tanto inicialmente como en las mediciones subsiguientes.

Una propiedad de inversión deberá medirse inicialmente a su costo, los costos de transacción deben incluirse en la medición inicial.

La medición posterior de las propiedades de inversión debe realizarse a valor razonable.

158. El costo de una propiedad de inversión no se incrementará por:

- a) los costos de puesta en marcha, a menos que sean necesarios para poner la propiedad en la condición necesaria para que pueda operar de la manera prevista por la dirección,
- b) las pérdidas de operación incurridas antes de que las propiedades de inversión logren el nivel planeado de ocupación,
- c) las cantidades anormales de desperdicios, mano de obra u otros recursos incurridos en la construcción o en el desarrollo de la propiedad.

159. De acuerdo con el criterio de reconocimiento, una entidad no reconocerá, en el importe en libros de las propiedades de inversión, los costos derivados del mantenimiento diario del elemento.

160. El costo inicial del derecho sobre una propiedad mantenida en régimen de arrendamiento financiero y clasificado como propiedad de inversión, será el establecido para los arrendamientos financieros; esto es, el activo se reconocerá por el menor importe entre el valor razonable de la propiedad y el valor presente de los pagos mínimos por arrendamiento. De acuerdo con ese mismo párrafo, se reconocerá como pasivo, un importe equivalente.

161. Cuando una entidad termine la construcción o desarrollo de una propiedad de inversión construida por la propia entidad, que vaya a ser contabilizada por su valor razonable, cualquier diferencia entre el valor razonable de la propiedad a esa fecha y su importe en libros anterior, se reconocerá en el resultado.

### 5.2.6. Transferencias

162. Se realizarán transferencias a, o de, propiedad de inversión cuando, y solo cuando, exista un cambio en su uso, que se haya evidenciado por:

- a) el inicio de la ocupación por parte del propietario, en el caso de una transferencia de propiedades de inversión a un bien de uso ocupada por el dueño;
- b) el inicio de un desarrollo con intención de venta, para una transferencia de propiedades de inversión a bienes de cambio;
- c) el fin de la ocupación por parte del dueño, en el caso de la transferencia de una bien de uso ocupado por el propietario a una propiedad de inversión;
- d) el inicio de una operación de arrendamiento en régimen comercial a un tercero, para una transferencia de inventarios a propiedades de inversión.



## **RECOMENDACIÓN TÉCNICA DEL SECTOR PÚBLICO N°4 “RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE ACTIVOS”**

163. El inciso b) del párrafo anterior requiere que la entidad transfiera una propiedad de inversión a bienes de cambio cuando, y solo cuando, exista un cambio de uso, evidenciado por el inicio de un desarrollo con intención de venta. Cuando una entidad decida disponer de una propiedad de inversión sin hacer un desarrollo específico, continuará tratando a la propiedad como una propiedad de inversión hasta que sea dada de baja y no la tratará como si fuera un bien de cambio.

### **5.2.7. Disposiciones**

164. Una propiedad de inversión deberá darse de baja, eliminada del estado de situación financiera, cuando se disponga de ella o cuando la propiedad de inversión quede permanentemente retirada de uso y no se esperen beneficios económicos futuros o un potencial de servicio por su disposición.

165. La disposición de una propiedad de inversión puede producirse bien por su venta o por su incorporación a un arrendamiento financiero.

166. La contraprestación por cobrar, derivada de la disposición de una propiedad de inversión, será reconocida inicialmente a su valor razonable. En particular, si el pago por una propiedad de inversión se difiere, la contraprestación recibida será reconocida inicialmente al equivalente de su precio de contado. La diferencia entre el importe nominal de la contraprestación y el equivalente al precio de contado se reconocerá como un ingreso por intereses, utilizando el método del interés efectivo.

167. Las compensaciones de terceros por causa de propiedades de inversión que hayan deteriorado su valor se hayan perdido o abandonado, se reconocerán en el resultado del periodo cuando dichas compensaciones sean exigibles.

168. El deterioro del valor o las pérdidas en propiedades de inversión, las reclamaciones asociadas o pagos por compensación de terceros y cualquier compra o construcción posterior de activos sustituidos son hechos económicos independientes y por eso se contabilizarán independientemente, de la forma siguiente:

- a) las pérdidas por deterioro del valor de las propiedades de inversión se reconocerán según proceda;
- b) los retiros o disposiciones de las propiedades de inversión se reconocerán de acuerdo con esta Recomendación Técnica;
- c) la compensación de terceros por la propiedad de inversión cuyo valor haya sufrido un deterioro, una pérdida o abandono se reconocerá en el resultado del periodo en el que dicha compensación sea exigible; y
- d) el costo de los activos rehabilitados, comprados o construidos como sustitutos se determinará de acuerdo con esta Recomendación Técnica.

## **5.3. CRÉDITOS**

### **5.3.1. Objetivo**

169. El objetivo es establecer el tratamiento contable de los Créditos reconociéndolos, solo si, se cumplen los criterios que se especifican. Así como determinar el importe en libros y exigir revelar información específica sobre estos activos.

## **RECOMENDACIÓN TÉCNICA DEL SECTOR PÚBLICO N°4 “RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE ACTIVOS”**

### **5.3.2. Alcance**

170. Este acápite de la Recomendación Técnica se aplicará al contabilizar y revelar la información correspondiente a Créditos.

### **5.3.3. Definiciones**

171. Son las acreencias o derechos a favor del ente público, emergentes de obligaciones contraídas por terceros en concepto de tributos, derechos, ventas de bienes, regalías, dividendos, alquileres, anticipos y adelantos otorgados a proveedores y contratistas de bienes y servicios a recibir, y otras situaciones que determinen la existencia de derechos crediticios del ente público contra terceros.

### **5.3.4. Reconocimiento**

172. El reconocimiento de una partida como activo Créditos exige, para la entidad, demostrar que el elemento en cuestión cumple:

- a) la definición de Créditos; y
- b) los criterios para su reconocimiento establecidos en la Sección 4.1. Criterios Generales Párrafo 15.

### **5.3.5.- Medición en el reconocimiento inicial y posterior**

173. Cuando existieren la intención y la factibilidad de negociarlos, cederlos o transferirlos anticipadamente, se computarán a su valor neto de realización, determinado de acuerdo con las normas de determinación de valores netos de realización. La aplicación de este criterio requiere:

- a) la existencia de un mercado al cual el ente pueda acceder para la realización anticipada del activo; y
- b) que hechos anteriores o posteriores a la fecha de los Estados Contables revelen su conducta o modalidad operativa en ese sentido.

174. Cuando existiere la intención de mantenerlos hasta su vencimiento, se computarán de acuerdo con su conducta y modalidades, teniendo en cuenta lo dispuesto en la Medición Contable en General - Criterios Generales (párrafo 15 b) y c).

### **5.3.6. Otros créditos en moneda**

175. Para estos activos se considerará su destino probable.

176. Cuando existieren la intención y la factibilidad de negociarlos, cederlos o transferirlos anticipadamente, se computarán a su valor neto de realización, de acuerdo con lo descrito en el segundo párrafo referido a Cuentas a cobrar en moneda.

177. En un contexto de estabilidad monetaria, las sumas a cobrar cuyo vencimiento se produzcan dentro de los doce meses de la fecha de los Estados Contables, podrán computarse a su valor nominal, en cuyo caso deberá optarse por el mismo criterio en la medición de los pasivos.

## **RECOMENDACIÓN TÉCNICA DEL SECTOR PÚBLICO N°4 “RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE ACTIVOS”**

178. Al estimar la suma a cobrar deben considerarse los hechos futuros que puedan afectarla, en tanto exista evidencia objetiva de que ellos ocurrirán.

179. Cuando no pueda determinarse objetivamente el momento en que se cobrarán, se considerará el plazo más probable, y si ninguna estimación de plazo es la más probable, se tomará la de mayor plazo.

### **5.4.- BIENES DE CAMBIO Y DE CONSUMO**

#### **5.4.1. Objetivo**

180. El objetivo es establecer el tratamiento contable de los Bienes de Cambio y de Consumo reconociéndolos, solo si, se cumplen los criterios que se especifican. Así como determinar el importe en libros y exigir revelar información específica sobre estos activos.

#### **5.4.2. Alcance**

181. Este acápite de la Recomendación Técnica se aplicará al contabilizar y revelar la información correspondiente a los Bienes de Cambio y los Bienes de Consumo.

#### **5.4.3.-Definiciones**

182. Comprende el valor de las existencias de los bienes producidos o adquiridos por el Ente Contable, a cualquier título, con el propósito de ser comercializados, transformados o consumidos en el proceso de producción de bienes y prestación de servicios, para el desarrollo de la actividad principal o actividades conexas del mismo.

#### **5.4.4.-Reconocimiento**

183. El reconocimiento de una partida como Bienes de Cambio y de Consumo exige, para la entidad, demostrar que el elemento en cuestión cumple:

- d) la definición de Bienes de Cambio y de Consumo; y
- e) los criterios para su reconocimiento.

#### **5.4.5. Medición en el reconocimiento inicial y posterior**

184. Bienes de cambio sobre los que se hayan recibido anticipos que fijan precio y las condiciones contractuales de la operación aseguren la efectiva concreción de la venta y del resultado. Se los medirá al valor neto de realización, determinado de acuerdo con las normas de la sección 4.3.2 referidas a la determinación de valores netos de realización.

185. Bienes de cambio fungibles, con mercado transparente y que puedan ser comercializados sin esfuerzo significativo destinados a su venta como tales.

186. Se los medirá al valor neto de realización, determinado de acuerdo con las normas de la sección 4.3.2 referidas a la determinación de valores netos de realización.

187. Bienes de cambio en producción o construcción mediante un proceso prolongado. La medición contable de estos activos se efectuará a su valor neto de realización proporcionado de acuerdo con el grado de avance de la producción o construcción y del correspondiente proceso de generación de resultados, cuando

- a) se hayan recibido anticipos que fijan precio;
- b) las condiciones contractuales de la operación aseguren la efectiva concreción de la venta;

## **RECOMENDACIÓN TÉCNICA DEL SECTOR PÚBLICO N°4 “RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE ACTIVOS”**

- c) el ente tenga la capacidad financiera para finalizar la obra; y
- d) exista certidumbre respecto de la concreción del resultado positivo.

188. En los restantes casos, se utilizará el costo de reposición de los bienes con similar grado de avance de la producción o construcción, tomado de un mercado activo o, si esto no fuera posible, su costo de reproducción, para cuya determinación se considerarán:

- a) las normas enunciadas en la sección 4.7. referidas a bienes producidos y
- b) los métodos habitualmente seguidos por el ente para aplicarlas.

189. Si la obtención del costo de reproducción fuera imposible o impracticable, se usará el costo original.

190. Para los restantes bienes de cambio se tomará su costo de reposición a la fecha de los Estados Contables. Si la obtención de éste fuera imposible o impracticable, se usará el costo original.

### **5.5 BIENES DE USO**

#### **5.5.1. Objetivo**

191. El objetivo es establecer el tratamiento contable de los Bienes de Uso reconociéndolos, solo si, se cumplen los criterios que se especifican. Así como cómo determinar el importe en libros y exigir revelar información específica sobre estos activos.

#### **5.5.2. Alcance**

192. Este acápite de la Recomendación Técnica se aplicará al contabilizar y revelar la información correspondiente a Bienes de Uso.

#### **5.5.3 Definiciones**

193. Son los bienes tangibles que tienen el propósito de ser utilizados en la producción de bienes, prestación de servicios o en el desarrollo de la función administrativa o cometido estatal, que tienen una vida útil superior a un año y no se agotan en el primer uso. Incluyen los bienes en construcción, tránsito o montaje.

194. La Recomendación prescribe el tratamiento contable de forma que los usuarios de los Estados Contables puedan conocer la información acerca de la inversión que la entidad tiene en sus bienes de uso, así como los cambios que se hayan producido en dicha inversión.

195. Los principales problemas que presenta la contabilidad de bienes de uso son:

- a) el reconocimiento de los activos,
- b) la determinación de su importe en libros y
- c) los cargos por depreciación y pérdidas por deterioro de valor que deben reconocerse con relación a los mismos.

196. Este Rubro no se aplicará a:

- a) los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola, excepto las plantas productoras de frutos;
- b) Los derechos mineros y reservas minerales tales como petróleo, gas natural y recursos no renovables similares.

No obstante, se aplicará a los bienes de uso utilizados para desarrollarlos o mantenerlos.

## **RECOMENDACIÓN TÉCNICA DEL SECTOR PÚBLICO N°4 “RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE ACTIVOS”**

### **5.5.4 Reconocimiento**

197. El reconocimiento de una partida como activo Bienes de Uso exige, para la entidad, demostrar que el elemento en cuestión cumple:

- a) la definición de activo Bienes de Uso; y
- b) los criterios para su reconocimiento.

### **5.5.5. Medición en el reconocimiento**

198. Un elemento de bienes de uso, que cumpla las condiciones para ser reconocido como un activo, se medirá por su costo.

199. Cuando se adquiere un activo a través de una transacción sin contraprestación, su costo se medirá a su valor razonable en la fecha de adquisición.

### **5.5.6. Componentes del costo**

200. El costo de los elementos de bienes de uso 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.
- c) Los incurridos cuando adquiere el elemento como consecuencia de haberlo utilizado durante un determinado periodo, con propósitos distintos al de producción de inventarios en el mismo periodo.

### **5.5.7 Costos iniciales**

201. Algunas partidas de bienes de uso pueden ser adquiridas por razones de seguridad o de índole medioambiental. Aunque la adquisición de ese tipo de bienes de uso no incremente los beneficios económicos o potencial de servicio que proporcionan las partidas de bienes de uso existentes en particular, puede ser necesaria para que la entidad logre obtener los beneficios económicos o potencial de servicio derivados del resto de los activos. Dichos elementos de bienes de uso cumplen las condiciones para su reconocimiento como activos porque permiten a la entidad obtener beneficios económicos o potencial de servicios adicionales del resto de sus activos, respecto a los que hubiera obtenido si no los hubiera adquirido. Estas mejoras se reconocen como un activo ya que sin ellos la entidad no puede operar de acuerdo con las disposiciones. No obstante, el importe en libros resultante de tales activos y otros relacionados con ellos se revisará para comprobar la existencia de deterioro del valor.

## **RECOMENDACIÓN TÉCNICA DEL SECTOR PÚBLICO N°4 “RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE ACTIVOS”**

### **5.5.8. Costos posteriores**

202. De acuerdo con el criterio de reconocimiento, una entidad no reconocerá, en el importe en libros de un elemento de bienes de uso, los costos derivados del mantenimiento del elemento.

Ciertos componentes de algunos elementos de bienes de uso pueden necesitar ser reemplazados a intervalos regulares. Se puede requerir que se haga a ciertos elementos de bienes de uso una sustitución recurrente menos frecuente. Según el principio de reconocimiento, una entidad reconocerá dentro del importe en libros de un elemento de bienes de uso, el costo de la sustitución de parte de dicho elemento en el momento en que se incurra en ese costo, siempre que se cumplan los criterios para su reconocimiento.

El importe en libros de las partes sustituidas se dará de baja en cuentas.

### **5.5.9. Medición posterior al reconocimiento**

203. La entidad podrá elegir el modelo del costo o el modelo de revaluación desarrollados en la parte general, y aplicará esa política a todos los elementos que compongan una clase de Bienes de Uso, puntualizando si correspondiere casos particulares.

### **5.5.10. Vida útil**

204. La entidad elegirá como política contable lo desarrollado en la parte general, y aplicará esa política a todos los elementos que compongan una clase de Bienes de Uso, puntualizando si correspondiere casos particulares.

## **5.6.- PARTICIPACIONES EN EMPRESAS**

### **5.6.1. Objetivo**

205. El objetivo es establecer el tratamiento contable de las Participaciones en Empresas reconociéndolas, solo si, se cumplen los criterios que se especifican. Así como determinar el importe en libros y exigir revelar información específica sobre estos activos.

### **5.6.2. Alcance**

206. Este acápite de la Recomendación Técnica se aplicará al contabilizar y revelar la información correspondiente a Participaciones en Empresas.

### **5.6.3. Definiciones**

207. Son los aportes con carácter permanente en empresas, sociedades o cualquier otro tipo de ente, cuando confieren al inversor los riesgos y ventajas relativos a esa participación.

### **5.6.4. Reconocimiento**

208. El reconocimiento de una partida como Participaciones en Empresas exige, para la entidad, demostrar que el elemento en cuestión cumple con la definición de Participación en Empresas; la cual se perfecciona cuando se otorgue la documentación respaldatoria del aporte.

## **RECOMENDACIÓN TÉCNICA DEL SECTOR PÚBLICO N°4 “RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE ACTIVOS”**

### **5.6.5. Medición en el reconocimiento inicial y posterior**

209. Cuando se ejerza control, control conjunto o influencia significativa, se utilizará el método del valor patrimonial proporcional.

210. En los restantes casos;

- a) cuando tengan mercado activo, el valor de cotización
- b) cuando no tengan mercado activo la medición contable de la participación se hará a su costo, que no deberá exceder a su valor recuperable;
- c) los dividendos en efectivo o especie se reconocerán en el período de su declaración y se asignarán así
  - i) la porción originada en resultados devengados por la sociedad emisora antes de la adquisición de las participaciones se deducirá del costo de la inversión;
  - ii) el resto se imputará al resultado del período;
- d) la recepción de acciones con motivo de capitalizaciones de ganancias, "dividendos en acciones", o de cualquier rubro del patrimonio no dará lugar a cambio alguno en la medición contable de la participación.

211. A efectos de determinar si los dividendos declarados con posterioridad a la fecha de la adquisición corresponden a resultados devengados antes de dicha fecha, se presume admitiendo prueba en contrario, que si los resultados no asignados incluyen ganancias netas devengadas a partir de la fecha de adquisición, son estas ganancias las que se distribuyen en primer término.

## **5.7. ACTIVOS INTANGIBLES**

### **5.7.1. Objetivo**

212. El objetivo es establecer el tratamiento contable de los Activos Intangibles reconociéndolos, solo si, se cumplen los criterios que se especifican. Así como determinar el importe en libros y exigir revelar información específica sobre estos activos.

### **5.7.2. Alcance**

213. Este acápite de la Recomendación Técnica se aplicará al contabilizar y revelar la información correspondiente a Activos Intangibles definidos en el punto siguiente, excepto en los siguientes casos:

- a) Activos financieros, Instrumentos Financieros.
- b) Reconocimiento y medición de activos para exploración y evaluación y desembolsos relacionados con el desarrollo y extracción de minerales, petróleo, gas natural y recursos no renovables similares.
- c) Activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios.
- d) Plusvalía adquirida en una combinación de negocios generada internamente.
- e) Poderes y derechos conferidos por la legislación o por medios equivalentes.
- f) Activos por impuestos diferidos.
- g) Activos intangibles no corrientes o incluidos en un grupo de activos para su disposición, clasificados como mantenidos para la venta y
- h) Activos intangibles de bienes de patrimonio histórico-artístico y/o cultural.

## **RECOMENDACIÓN TÉCNICA DEL SECTOR PÚBLICO N°4 “RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE ACTIVOS”**

214. Algunos activos intangibles pueden estar contenidos en, o contener, un soporte de naturaleza o apariencia física, como es el caso de un disco compacto en el caso de programas informáticos, de documentación legal, en el caso de una licencia o patente, o de una película. Para determinar si un activo que incluye elementos tangibles e intangibles se realizará el oportuno juicio para evaluar cuál de los dos elementos tiene un peso más significativo.

215. También se aplicará a las actividades de investigación y desarrollo, aunque de este tipo de actividades pueda derivarse un activo con apariencia física, el elemento físico es de importancia secundaria con respecto a su componente intangible, que viene constituido por el conocimiento incorporado al activo en cuestión.

216. En el caso de un arrendamiento financiero, el activo subyacente puede ser tangible o intangible. Después del reconocimiento inicial, el arrendatario contabilizará un activo intangible, mantenido bajo la forma de un arrendamiento financiero.

Los derechos de concesión o licencia, para productos tales como películas, grabaciones en vídeo, obras de teatro, manuscritos, patentes y derechos, están dentro del alcance del presente acápite.

### **5.7.3. Definiciones**

217. Son los bienes que por sus características intrínsecas no son identificables físicamente, como ser los que representan derechos de propiedad o uso sobre modelos industriales o comerciales, intelectuales y otros de similares características, con la condición de ser capaces de producir beneficios para el ente público en varios períodos determinables, durante el ejercicio de su administración o cometido estatal, o en su caso, se requiera o constituyan un soporte para satisfacer una necesidad de interés público, aunque no genere beneficios económicos directos al Estado.

218. Con frecuencia, las entidades emplean recursos o incurren en pasivos, para la adquisición, desarrollo, mantenimiento o mejora de recursos intangibles tales como el conocimiento científico o tecnológico, el diseño e implementación de nuevos procesos o nuevos sistemas, las licencias o concesiones, la propiedad intelectual o las marcas, incluyendo denominaciones comerciales y derechos editoriales.

219. No todos los activos descritos en el párrafo anterior cumplen la definición de activo intangible, esto es, identificabilidad, control sobre el recurso en cuestión y existencia de beneficios futuros o potencial de servicio. Si un elemento incluido en el alcance de esta Recomendación Técnica no cumpliera la definición de activo intangible, el importe derivado de su adquisición o de su generación interna, por parte de la entidad, se reconocerá como un gasto del período en el que se haya incurrido.

220. Un activo es identificable si:

- a) es 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.



## **RECOMENDACIÓN TÉCNICA DEL SECTOR PÚBLICO N°4 “RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE ACTIVOS”**

### **5.7.4 Reconocimiento**

221. El reconocimiento de una partida como activo intangible exige, para la entidad, demostrar que el elemento en cuestión cumple:

- a) la definición de activo intangible; y,
- b) los criterios para su reconocimiento.

Este requerimiento se aplicará a los costos medidos en el momento del reconocimiento y a aquéllos en los que se haya incurrido posteriormente para añadir, sustituir partes del elemento o realizar su mantenimiento.

222. 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 de este. Consiguientemente, la mayoría de los desembolsos posteriores no satisfacen la definición de activo intangible ni los criterios de reconocimiento.

223. Un activo intangible se reconocerá si, y solo si:

- 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.

224. Una entidad evaluará la probabilidad de obtener beneficios económicos futuros esperados o potencial de servicio utilizando suposiciones razonables y fundadas, que representen las mejores estimaciones respecto al conjunto de condiciones económicas que existirán durante la vida útil del activo.

### **5.7.5. Medición en el reconocimiento**

225. Un activo intangible se medirá inicialmente por su costo. Cuando se adquiere un activo intangible a través de una transacción sin contraprestación, su costo inicial en la fecha de adquisición se medirá a su valor razonable en esa fecha.

### **5.7.6. Adquisición separada**

226. Normalmente, el precio que paga una entidad para adquirir de forma separada un activo intangible reflejará las expectativas acerca de la probabilidad de que los beneficios económicos futuros o potenciales de servicio incorporados al activo fluyan a la entidad, el criterio de probabilidad necesario para su reconocimiento se considerará satisfecho.

227. 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 del activo para su uso previsto hasta que se encuentre en el lugar y condiciones necesarias para operar de la forma prevista.

228. Cuando el pago por un activo intangible se aplase más allá de los términos usuales de las operaciones a crédito, su costo será el equivalente al precio de contado.

## **RECOMENDACIÓN TÉCNICA DEL SECTOR PÚBLICO N°4 “RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE ACTIVOS”**

### **5.7.7. Desembolsos posteriores en un proyecto adquirido de investigación y desarrollo en proceso**

229. Se contabilizarán de acuerdo con lo determinado en FASES DE INVESTIGACIÓN y DE DESARROLLO, los desembolsos por investigación o desarrollo que:

- a) estén 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.

230. La aplicación de los requerimientos implica que los desembolsos posteriores, asociados a un proyecto de investigación y desarrollo en curso adquirido de forma separada y reconocidos como un activo intangible, serán:

- a) reconocidos como un gasto cuando se incurre en ellos, si se trata de desembolsos de investigación;
- b) reconocidos como un gasto cuando se incurre en ellos, si se trata de desembolsos por desarrollo que no cumplen los criterios para su reconocimiento como activo intangible; y
- c) añadidos al importe en libros del proyecto de investigación o desarrollo en proceso adquirido, si los desembolsos por desarrollo cumplen los criterios de reconocimiento determinados.

### **5.7.8. Activos intangibles adquiridos a través de una transacción sin contraprestación**

231. En algunos casos, puede adquirirse un activo intangible a través de una transacción sin contraprestación. Esto puede suceder cuando otra entidad del sector público transfiere a una entidad, en una transacción sin contraprestación activos intangibles.

232. En estas circunstancias, el costo de la partida es su valor razonable en la fecha que es adquirido. A efectos de esta Recomendación Técnica, la medición en el reconocimiento de un activo intangible adquirido mediante una transacción sin contraprestación, según su valor razonable no constituye una revaluación.

### **5.7.9. Intercambios de activos**

233. Algunos activos intangibles pueden haber sido adquiridos a cambio de uno o varios activos no monetarios, o de una combinación de activos monetarios y no monetarios. El costo del activo intangible se medirá por su valor razonable, a menos que no pueda medirse con fiabilidad dicho valor.

234. En párrafo anterior se especifica que una condición para el reconocimiento de un activo intangible es que el costo de dicho activo pueda ser medido con fiabilidad. El valor razonable de un activo intangible para el que no existen transacciones comparables en el mercado se puede medir con fiabilidad si:

- a) la variabilidad de las estimaciones del valor razonable no sea significativa para ese activo, o
- b) las probabilidades de las diversas estimaciones dentro del rango puedan evaluarse y utilizarse para estimar el valor razonable.

## **RECOMENDACIÓN TÉCNICA DEL SECTOR PÚBLICO N°4 “RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE ACTIVOS”**

### **5.7.10. Activos intangibles generados internamente**

235. Para evaluar si un activo intangible generado internamente cumple los criterios para su reconocimiento, la entidad clasificará la generación del activo en: (a) fase de investigación, y (b) fase de desarrollo.

236. Si la entidad no fuera capaz de distinguir la fase de investigación de la fase de desarrollo en un proyecto interno para crear un activo intangible, tratará los desembolsos que ocasione ese proyecto como si hubiesen sido soportados solo en la fase de investigación. Se podrán reconocer solo si se demuestran los extremos requeridos para la fase de desarrollo.

#### **5.7.10.1. Fase de investigación**

237. No se reconocerán activos intangibles surgidos de la fase de investigación en proyectos internos. Los desembolsos se reconocerán como gastos del periodo en el que se incurran.

#### **5.7.10.2. Fase de desarrollo**

238. Un activo intangible surgido de la fase de desarrollo en un proyecto interno se reconocerá solo si la entidad puede demostrar todos los extremos siguientes:

- a) la viabilidad técnica, su intención y su capacidad de completar el activo intangible de forma que pueda estar disponible para su utilización o su venta;
- b) la forma en que vaya a generar probables beneficios futuros o potencial de servicio;
- c) 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
- d) su capacidad para medir, de forma fiable, el desembolso atribuible al activo intangible durante su desarrollo.

239. El sistema de costos medirá de forma fiable los costos que conlleva la generación interna de un activo intangible.

240. No se reconocerán como activos intangibles 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, por no poder distinguirse del costo de desarrollar las actividades de la entidad en su conjunto.

#### **5.7.11. Costo de un activo intangible generado internamente**

241. 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. Comprenderá todos los costos directamente atribuibles necesarios para crear, producir y preparar el activo para que pueda operar. Se prohíbe la capitalización de los desembolsos reconocidos previamente como gastos.

242. Los siguientes conceptos no son componentes 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.

## RECOMENDACIÓN TÉCNICA DEL SECTOR PÚBLICO N°4 “RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE ACTIVOS”

### 5.7.12. Medición posterior

243. La entidad podrá elegir el modelo del costo o el modelo de revaluación desarrollados en la parte general, y aplicará esa política a todos los elementos que integren una clase de Bienes Intangibles.

244. Las partidas pertenecientes a la misma clase de activos intangibles se revaluarán simultáneamente, para evitar revaluaciones selectivas.

### 5.7.13. Vida útil

245. La entidad evaluará si la vida útil de un activo intangible es finita o indefinida y, si es finita, evaluará la duración o el número de unidades productivas u otras similares que constituyan su vida útil.

La entidad considerará que un activo intangible tiene una vida útil indefinida cuando, sobre la base de un análisis de todos los factores relevantes, no exista un límite previsible al periodo 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.

246. La contabilización de un activo intangible se basa en su vida útil. Un activo intangible con una vida útil finita se amortiza, mientras que con una vida útil indefinida no se amortiza. El término “indefinida” no significa “infinita”.

247. Para determinar la vida útil de un activo intangible, es preciso considerar muchos factores, entre los que figuran:

- a) la utilización esperada del activo por parte de la entidad;
- 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 futuros o potencial de servicio esperados del activo, así como la capacidad y voluntad de la entidad para alcanzar ese nivel;
- g) el periodo de control sobre el activo, así como los límites, ya sean legales o de otro tipo, sobre el uso del activo; y
- h) si la vida útil del activo depende de las vidas útiles de otros activos poseídos por la entidad.

248. La vida útil de un activo intangible refleja solo el nivel de los desembolsos para mantenimiento futuros necesarios para preservar el activo en su nivel normal de rendimiento, evaluado en la fecha en la que se estima la vida útil del activo, así como la capacidad de la entidad y su intención de alcanzar este nivel.

249. La vida útil de un activo intangible que surja de acuerdos vinculantes, incluyendo los derechos contractuales u otros derechos legales, no excederá el periodo del acuerdo vinculante, pero puede ser inferior, dependiendo del periodo a lo largo del cual la entidad espera utilizar el activo.

## **RECOMENDACIÓN TÉCNICA DEL SECTOR PÚBLICO N°4 “RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE ACTIVOS”**

250. La existencia de los siguientes factores, entre otros, indicarán que una entidad sería capaz de renovar los acuerdos vinculantes sin incurrir en un costo significativo:

- a) existe evidencia de que se renovarán los acuerdos vinculantes. Si la renovación es contingente porque precise 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 futuros o potenciales de servicio que se espera que obtenga la entidad a causa de la renovación.

251. Si el costo de la renovación de los acuerdos es significativo en comparación con los beneficios económicos futuros o potenciales de servicio que se espera obtener de esa renovación, representará el costo de adquisición de un nuevo activo intangible a la fecha de renovación.

### **5.7.14. Baja en Cuentas**

252. La entidad elegirá como política contable el modelo desarrollado en la parte general, y aplicará esa política a todos los elementos que compongan una clase de Bienes Intangibles.

253. La disposición de un activo intangible puede llevarse a cabo de diversas maneras.

254. Si una entidad reconoce en el importe en libros de un activo el costo derivado de la sustitución de activo intangible, dará de baja el importe en libros.

255. La contraprestación por cobrar por la disposición de un activo intangible se reconocerá inicialmente por su valor razonable. 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.

256. La depreciación de un activo intangible con una vida útil finita no terminará cuando el activo intangible no vaya a ser usado más, a menos que haya sido completamente amortizado o se clasifique como mantenido para la venta de acuerdo con la normativa aplicable que trate sobre activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas.

## **5.8. BIENES DEL PATRIMONIO HISTÓRICO, ARTÍSTICO Y/O CULTURAL**

### **5.8.1. Objetivo**

257. El objetivo es establecer el tratamiento contable de los Bienes del Patrimonio Histórico, Artístico y/o Cultural reconociéndolos, solo si, se cumplen los criterios que se especifican. Así como determinar el importe en libros y exigir revelar información específica sobre estos activos.

### **5.8.2. Alcance**

258. Este acápite de la Recomendación Técnica se aplicará al contabilizar y revelar la información correspondiente a Bienes del Patrimonio Histórico, Artístico y/o Cultural.

## **RECOMENDACIÓN TÉCNICA DEL SECTOR PÚBLICO N°4 “RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE ACTIVOS”**

### **5.8.3. Definiciones**

259. Los bienes del Patrimonio Histórico, Artístico y/o Cultural comprenden a todas las obras del hombre u obras conjuntas del hombre y la naturaleza, de carácter irremplazable, cuya peculiaridad, unidad, rareza y/o antigüedad les confiere un valor universal o nacional excepcional desde el punto de vista histórico, etnológico o antropológico, así como las obras arquitectónicas, de la escultura o de pintura y las de carácter arqueológico. Se incluye en esta categorización al material documental y bibliográfico y aquellos bienes que por ley o Recomendación Técnica específica así se establezca en forma individualizada.

260. Algunos activos son descritos como bienes del patrimonio histórico-artístico y/o cultural debido a su importancia cultural, medioambiental o histórica. Los bienes del patrimonio histórico, artístico y/o cultural presentan, en general, determinadas características, incluidas las siguientes, aunque estas características no son exclusivas de estos activos:

- a) Es poco probable que su valor en términos culturales, medioambientales, educacionales e histórico artísticos quede perfectamente reflejado en un valor financiero basado puramente en un precio de mercado;
- b) las obligaciones legales y/o estatutarias pueden imponer prohibiciones o severas restricciones a su disposición por venta;
- c) son a menudo irremplazables y su valor puede incrementarse con el tiempo incluso si sus condiciones físicas se deterioran; y
- d) puede ser difícil estimar su vida útil, la cual en algunos casos puede ser de cientos de años.

261. Las entidades del sector público pueden tener grandes cantidades de bienes del patrimonio histórico, artístico y/o cultural que pueden haber adquirido a través de muchos años y de diferentes maneras, incluyendo la compra, donación, legado y embargo o confiscación. Estos activos 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.

262. Algunos bienes del patrimonio histórico artístico y/o cultural tienen un potencial de servicios distinto a su valor intrínseco, por cuanto un edificio histórico, artístico puede ser utilizado para oficinas. En estos casos, pueden ser reconocidos y medidos sobre la misma base que otras partidas pertenecientes a los bienes de uso. En el caso de otros bienes del patrimonio histórico, artístico y/o cultural, su potencial de servicio está limitado por sus características. La existencia de beneficios económicos y potencial de servicio futuros puede afectar a la elección de la base de medición.

### **5.8.4. Reconocimiento**

263. El reconocimiento de una partida como bienes del Patrimonio histórico, artístico y/o cultural exige, para la entidad, demostrar que el elemento en cuestión cumple:

- a) la definición de bienes del Patrimonio histórico, artístico y/o cultural; y
- b) los criterios para su reconocimiento.

### **5.8.5. Medición en el reconocimiento**

264. Un bien del Patrimonio histórico, artístico y/o cultural se medirá inicialmente por su costo. Cuando se adquiere un activo a través de una transacción sin contraprestación, su costo inicial en la fecha de adquisición se medirá a su valor razonable en esa fecha. Dado que por las características de estos bienes resulta posible que no exista un mercado activo, se pueden realizar tasaciones por expertos del mismo Estado, o recurrir a tasaciones independientes.

## **RECOMENDACIÓN TÉCNICA DEL SECTOR PÚBLICO N°4 “RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE ACTIVOS”**

### **5.8.6. Medición posterior**

265. La entidad podrá elegir el modelo del costo o el modelo de revaluación desarrollados en la parte general, y aplicará esa política a todos los elementos que compongan una clase de bienes del Patrimonio histórico, artístico y/o cultural.

### **5.8.7. Vida útil**

266. La entidad elegirá como política contable la desarrollada en la parte general, y aplicará esa política a todos los elementos que integran una clase de bienes del Patrimonio histórico, artístico y/o cultural. Una característica esencial de estos bienes es que su vida útil suele ser indeterminada.

### **5.8.8. Información por revelar**

267. La información a revelar exigida requiere que las entidades revelen información sobre los activos reconocidos. Por lo tanto, las entidades que reconocen bienes del patrimonio histórico, artístico y/o cultural deben revelar, en relación con dichos bienes, puntos tales como por ejemplo los siguientes:

- 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 periodo, si la hubiere; y
- e) una conciliación entre el valor en libros al comienzo y al final del periodo mostrando sus principales componentes.

## **5.9. BIENES DEL DOMINIO PÚBLICO**

### **5.9.1. Objetivo**

268. El objetivo es establecer el tratamiento contable de los Bienes del Dominio Público reconociéndolos, solo si, se cumplen los criterios que se especifican. Así como determinar el importe en libros y exigir revelar información específica sobre estos activos.

### **5.9.2. Alcance**

269. Este acápite de la Recomendación Técnica se aplicará al contabilizar y revelar la información correspondiente a Bienes del Dominio Público.

## RECOMENDACIÓN TÉCNICA DEL SECTOR PÚBLICO N°4 “RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE ACTIVOS”

### 5.9.3. Definiciones

270. Son los bienes que se encuentren afectados al uso general o al servicio público, así como aquellos a los que una ley otorgue expresamente el carácter de demaniales. Están sujetos a un régimen jurídico especial de derecho público, siendo un conjunto de bienes afectados al uso directo o indirecto de los particulares. Están sujetos a un régimen jurídico especial de derecho público, siendo un conjunto de bienes afectados al uso directo o indirecto de los particulares. Comprenden a las obras públicas, bienes muebles o inmuebles y bienes de la naturaleza o de origen natural que se afectan a un fin de utilidad o bienestar general, sea por el Estado directamente, o por un particular.

271. Las características más relevantes de los bienes del dominio público son las siguientes:

- a) Con el objeto de preservarlo para las generaciones futuras, las obligaciones legales y/o estatutarias pueden imponer prohibiciones o severas restricciones a su disposición por venta, encuadrándose en el principio de inalienabilidad;
- b) Como consecuencia jurídica del principio de inalienabilidad son inembargables, no pudiendo ser hipotecados ni constituirse servidumbres;
- c) En la defensa de la integridad del dominio público frente a las usurpaciones de los particulares se mantienen los derechos públicos en correlación con el principio de imprescriptibilidad;
- d) Es poco probable que su valor en términos culturales, medioambientales e históricos quede perfectamente reflejado en un valor financiero basado puramente en un precio de mercado;
- e) Son a menudo irremplazables y su valor puede incrementarse con el tiempo incluso si sus condiciones físicas se deterioran;
- f) Resulta difícil estimar su vida útil, la cual en algunos casos puede ser de cientos de años;
- g) Ser mantenidos en buen estado, que permita satisfacer la finalidad para su afectación como una obligación de la Administración Pública. Y,
- h) Su existencia depende de la voluntad del legislador, motivo por el cual los bienes del dominio público de una administración dependerán de lo que determine la Ley.

272. Adquieren el carácter demanial normalmente en función de dos elementos:

- a) La aplicación de un precepto de carácter general que establezca esa condición para todo un género de bienes.
- b) La circunstancia que en el bien en concreto se den las características físicas que permitan considerarlo incluido en aquel

273. Se clasificarán de acuerdo con su origen, afectación y disponibilidad.



## **RECOMENDACIÓN TÉCNICA DEL SECTOR PÚBLICO N°4 “RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE ACTIVOS”**

### **5.9.3.1. Bienes del Dominio Público Natural**

274. El Estado no ostenta una situación subjetiva del propietario de los recursos naturales que le otorgue una serie de potestades exclusivas sobre dichos bienes en concepto de dueño, pues tales facultades se inspiran en una concepción patrimonialista del dominio privado. La incorporación de un bien al dominio público supone no tanto una forma específica de apropiación por parte de los poderes públicos, sino una técnica dirigida primordialmente a excluir el bien afectado del tráfico jurídico privado, protegiéndolo de esta exclusión mediante una serie de reglas exorbitantes de las que son comunes en dicho tráfico.

275. El criterio de propiedad es uno de los factores más importantes para determinar qué recursos naturales se incluyen como activos en concurrencia con la conceptualización en el Sistema de Cuentas Nacionales. En el cual los activos de origen natural como las tierras y terrenos, los yacimientos minerales, las reservas de combustibles, los bosques y otras áreas no cultivadas y los animales salvajes, se incluyen en los balances siempre que alguna unidad institucional ejerza control sobre ellos, es decir, que pueda obtener realmente un beneficio de ellos. Los activos no necesitan ser de propiedad privada, pudiendo ser propiedad de unidades del gobierno que ejerzan derechos de propiedad en representación de comunidades enteras. De esta manera se incluyen en el Sistema de Cuentas Nacionales muchos de los activos del medio ambiente. No se incluyen los activos que, como la atmósfera o los mares abiertos, no pueden ser objeto de derechos de propiedad, ni los yacimientos de minerales o combustibles que no han sido descubiertos o no son explotables, es decir, que no pueden generar beneficio a sus titulares, dada la tecnología y los precios relativos vigentes en cada momento.

### **5.9.3.2. Bienes del Dominio Público Artificial**

276. Son bienes del Estado cuya afectación se produce por la actividad concreta de la Administración, estableciendo, sobre bienes de dominio privado, el régimen de demanialidad en atención a su uso público o su destino al servicio público. Tal actuación se realiza mediante la técnica de la afectación.

277. Los Bienes de Infraestructura son bienes públicos de dominio público que pueden ser adquiridos o construidos por los entes gubernamentales y que deben ser parte del activo de ellos, entre otros las redes de carreteras, puentes, sistemas de alcantarillado y suministro de energía y redes de comunicación.

278. Sus características son:

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

### **5.9.4. Reconocimiento**

279. El reconocimiento de una partida como bienes del Dominio Público exige, para la entidad, demostrar que el elemento en cuestión cumple:

- a) la definición de Bienes de Dominio Público; y
- b) los criterios para su reconocimiento.

Estos requerimientos se aplicarán a los costos medidos en el momento del reconocimiento y a aquéllos en los que se haya incurrido posteriormente para añadir, sustituir partes de los bienes o realizar su mantenimiento.

## **RECOMENDACIÓN TÉCNICA DEL SECTOR PÚBLICO N°4 “RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE ACTIVOS”**

### **5.9.5. Medición en el reconocimiento**

280. Un bien del Dominio Público se medirá inicialmente por su costo. Cuando se adquiere a través de una transacción sin contraprestación, su costo inicial en la fecha de adquisición se medirá a su valor razonable en esa fecha.

281. Cuando no resulte factible utilizar las siguientes alternativas de medición:

- a) Costo histórico (referido al pasado),
- b) Costo de reposición (referido al presente, entrada),
- c) Valor neto de realización (referido al presente, salida),
- d) Valor actual del flujo futuro neto de fondos (referido al futuro).

Por excepción se determinará mediante la “evaluación técnica”.

### **5.9.6. Medición posterior**

282. La entidad elegirá como política contable el modelo del costo o el modelo de revaluación desarrollados en la parte general, y aplicará esa política a todos los elementos que compongan una clase de bienes del Dominio Público.

### **5.9.7. Vida útil**

283. La entidad elegirá como política contable la desarrollada en la parte general, y aplicará esa política a todos los elementos que compongan una clase de bienes del Dominio Público.

### **5.9.8. Bienes de Dominio Público otorgados en concesión de servicios**

284. Un activo de Dominio Público otorgado en concesión de servicios es un activo utilizado para proporcionar servicios públicos en un acuerdo de concesión de servicios cuyo tratamiento contable se establecerá en una norma específica que contemplará la problemática en forma integral.

## **5.10. ACTIVOS BIOLÓGICOS (Excepto plantas productoras)**

### **5.10.1. Objetivo**

285. El objetivo es establecer el tratamiento contable de los Activos Biológicos reconociéndolos, solo si, se cumplen los criterios que se especifican. Así como determinar el importe en libros y exigir revelar información específica sobre estos activos.

### **5.10.2. Alcance**

286. Este acápite de la Recomendación Técnica se aplicará al contabilizar y revelar la información correspondiente a Activos Biológicos

## RECOMENDACIÓN TÉCNICA DEL SECTOR PÚBLICO N°4 “RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE ACTIVOS”

### 5.10. 3. Definiciones

287. La actividad agrícola cubre una gama de actividades diversas; como el engorde del ganado, la silvicultura, los cultivos de plantas anuales o perennes, el cultivo en huertos y plantaciones, la floricultura y la acuicultura, incluyendo las piscifactorías. Entre esta diversidad se pueden encontrar ciertas características comunes:

- a) capacidad de cambio. Tanto las plantas como los animales vivos son capaces de experimentar transformaciones biológicas;
- b) gestión del cambio. Se facilita la transformación biológica mejorando, o al menos estabilizando, las condiciones necesarias para que el proceso tenga lugar, niveles de nutrición, humedad, temperatura, fertilidad y luminosidad. Se distingue la actividad agrícola de otras actividades. No constituye actividad agrícola la cosecha o recolección de recursos no gestionados previamente, tales como la pesca marina y la deforestación; y
- c) medición del cambio. El cambio conseguido por la transformación biológica o cosecha en:
  - i. Calidad: ventaja genética, densidad, maduración, cobertura grasa, contenido proteínico, y fortaleza de la fibra y
  - ii. Cantidad: número de crías, peso, metros cúbicos, longitud o diámetro de la fibra, y número de brotes

Se medirá y controlará como una función de gestión rutinaria.

288. La transformación biológica da lugar a los siguientes tipos de resultados:

- a) cambios en los activos a través de:
  - i. crecimiento: un incremento en la cantidad o una mejora en la calidad de un animal o planta;
  - ii. degeneración: un decremento en la cantidad o un deterioro en la calidad de un animal o planta, o
  - iii. procreación: obtención de más plantas o animales vivos;
- b) obtención de productos agrícolas, tales como látex, hoja de té o lana.

### 5.10. 4. Reconocimiento

289. Una entidad reconocerá un activo biológico o un producto agrícola solo cuando:

- a) la entidad controle el activo como resultado de sucesos pasados;
- b) sea probable que la entidad reciba beneficios económicos o potenciales servicios futuros asociados con el activo; y
- c) el valor razonable o el costo del activo puedan ser medidos de forma fiable.

### 5.10. 5. Medición en el reconocimiento inicial y posterior

290. Un activo biológico, excepto las plantas productoras de frutos. se medirá en el momento de su reconocimiento inicial y en cada fecha de presentación, a su valor razonable menos los costos de venta, excepto cuando el valor razonable no pueda ser medido con fiabilidad.

## **RECOMENDACIÓN TÉCNICA DEL SECTOR PÚBLICO N°4 “RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE ACTIVOS”**

291. La determinación del valor razonable de un activo biológico, o de un producto agrícola, puede verse facilitada al agrupar los activos biológicos o los productos agrícolas de acuerdo con sus características más significativas; tales como la edad o la calidad. Una entidad seleccionará las características que correspondan de acuerdo con los usados en el mercado como base para la fijación de los precios.

292. Si existiera un mercado activo para un activo biológico o para un producto agrícola en su ubicación y condición actuales, el precio de cotización en ese mercado será la base adecuada para la determinación del valor razonable de ese activo. Si una entidad tuviera acceso a diferentes mercados activos, usará el precio existente en el mercado en el que espera operar.

293. Si no existiera un mercado activo, una entidad utilizará uno o más de los siguientes elementos para determinar el valor razonable, siempre que estuviesen disponibles:

- a) el 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) los precios de mercado para activos similares con ajustes para reflejar las diferencias existentes; y
- c) las referencias más destacadas del sector.

294. Cuando las fuentes de información lleven a diferentes conclusiones sobre el valor razonable de un activo biológico o de un producto agrícola. Se considerarán las razones de tales diferencias, a fin de llegar a la estimación más fiable.

295. Cuando no estén disponibles precios o valores determinados por el mercado para un activo biológico. Para establecer el valor razonable se utilizará el valor presente de los flujos netos de efectivo esperados para el activo, descontados a una tasa corriente definida por el mercado.

296. Los costos pueden, ser aproximaciones del valor razonable, en particular cuando:

- a) se haya producido una pequeña transformación biológica desde que se incurrió en los costos iniciales; o,
- b) no se espera que sea importante el impacto de la transformación biológica en el precio.

297. Los activos biológicos están, a menudo, físicamente adheridos a la tierra. Pudiera no existir un mercado separado para los activos plantados en la tierra, pero puede haber un mercado activo para activos combinados. Puede usarse información relativa a activos combinados para determinar el valor razonable de los activos biológicos. El valor razonable de los terrenos sin preparar y el de las mejoras efectuadas en dichos terrenos pueden ser restados del valor razonable que corresponda a los activos combinados, para llegar al valor razonable de los activos biológicos.

298. Cuando el valor razonable de un activo biológico no pueda medirse de forma fiable en el reconocimiento inicial, se medirá a su costo menos la depreciación acumulada y cualquier pérdida acumulada por deterioro del valor. Una vez que el valor razonable de este activo biológico llegue a ser medible de forma fiable, se lo medirá a su valor razonable menos los costos de venta.

299. En todos los casos debe medirse el producto agrícola a su valor razonable menos los costos de venta en el momento de la cosecha o recolección.

## **RECOMENDACIÓN TÉCNICA DEL SECTOR PÚBLICO N°4 “RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE ACTIVOS”**

### **5.10. 6. Información a revelar**

300. Se distinguirá en los activos biológicos entre consumibles y los que se tienen para producir frutos.

301. La revelación requerida puede tomar la forma de una descripción cuantitativa, que puede estar acompañada de una descripción narrativa.

302. Al hacer la revelación también se recomienda que se distinga entre activos biológicos maduros y por madurar, según proceda.

303. Se revelarán los métodos y las hipótesis significativas aplicados en la determinación del valor razonable de cada grupo de activos biológicos.

304. Se presentará información de los cambios en el importe en libros de los activos biológicos entre el comienzo y el final del periodo corriente.

305. El valor razonable menos los costos de venta de los activos biológicos pueden variar por cambios físicos, y por cambios en los precios de mercado.

### **5.11. OTROS ACTIVOS**

#### **5.11.1. Objetivo**

306. El objetivo es establecer el tratamiento contable de Otros Activos reconociéndolos, solo si se cumplen los criterios que se especifican. Así como determinar el importe en libros y exigir revelar información específica sobre estos activos.

#### **5.11.2. Alcance**

307. Este acápite de la Recomendación Técnica se aplicará al contabilizar y revelar la información correspondiente a Otros Activos.

#### **5.11.3. Definiciones**

308. Son los bienes, derechos de cobro a terceros, desembolsos anticipados, otros montos cuyo destino o asignación definitiva aún no ha sido determinada y todo otro tipo de bienes y derechos controlados por el ente, que por sus características específicas no se encuentran incluidos en las definiciones correspondientes a los restantes tipos de activos expuestos en la presente recomendación.

**RECOMENDACIÓN TÉCNICA DEL SECTOR PÚBLICO N°4 “RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE ACTIVOS”**

<b>GLOSARIO</b>	
<b>Termino</b>	<b>Concepto</b>
Ente contable	Se considera a la organización que desarrolla una actividad económica y es susceptible para aplicar registros.
Políticas contables	Son los principios, bases, acuerdos reglas y procedimientos específicos adoptados por la entidad en la elaboración y presentación de sus Estados Contables.
Importe en libros	Es el importe por el que se reconoce un activo, una vez deducidas la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas o Valor Residual Contable.
Desarrollo	Es la aplicación de los resultados de la investigación u otro conocimiento, a un plan o diseño para la producción de materiales, dispositivos, productos, procesos, sistemas o servicios, nuevos o sustancialmente mejorados, antes del comienzo de su producción o utilización comercial.
Investigación	Es el estudio original y planificado, emprendido con la finalidad de obtener nuevos conocimientos científicos o tecnológicos.
Activo intangible	Es un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física.
Clase de activos intangibles	Es un conjunto de activos de similar naturaleza y uso en las actividades de la entidad.
Activos Combinados	<p>Conjunto compuesto por los activos biológicos, los terrenos no preparados y las mejoras efectuadas en dichos terrenos</p> <p>Los activos biológicos están, a menudo, físicamente adheridos a la tierra (por ejemplo los árboles de una plantación forestal). Pudiera no existir un mercado separado para los activos plantados en la tierra, pero haber un mercado activo para activos combinados, esto es, para el paquete compuesto por los activos biológicos, los terrenos no preparados y las mejoras efectuadas en dichos terrenos. Al determinar el valor razonable de los activos biológicos, la empresa puede usar la información relativa a este tipo de activos combinados. Por ejemplo, se puede llegar al valor razonable de los activos biológicos restando del valor razonable que corresponda a los activos combinados, el valor razonable de los terrenos sin preparar y de las mejoras efectuadas en dichos terrenos.</p>
Valor Razonable	<p>Es el importe por el que puede ser intercambiado un activo, o cancelado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua.</p> <p>El valor razonable 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 estimaciones razonables del valor razonable del activo no es significativa para ese activo, o (b) las</p>

## RECOMENDACIÓN TÉCNICA DEL SECTOR PÚBLICO N°4 “RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE ACTIVOS”

	<p>probabilidades de las diferentes estimaciones dentro de ese rango pueden ser evaluadas razonablemente y utilizadas en la estimación del valor razonable.</p> <p>Si la entidad es capaz de determinar de forma fiable los valores razonables del activo recibido o del activo entregado, se utilizará el valor razonable del activo entregado para medir el costo del activo recibido, a menos que se tenga una evidencia más clara del valor razonable del activo recibido.</p>
Valor Corriente	Valor de un bien a una fecha dada, es decir, refiere a una medición contable a determinada fecha.
Valuación a Valor Corriente	Criterio que reconoce los cambios en los precios; refleja las valorizaciones y desvalorizaciones de los bienes aunque no se hayan vendido, no atribuyendo en forma exclusiva la generación de resultados al momento de la venta.
Significativo	Cuando tiene aptitud para motivar algún cambio en las decisiones.
<b>BIENES DE USO</b>	
<b>Termino</b>	<b>Concepto</b>
Bienes de uso	<p>Grupo de activos de naturaleza o función similar. Son activos tangibles que:</p> <p>(a) Posee una entidad para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos;</p> <p>(b) se espera que serán utilizados durante más de un periodo contable; y</p> <p>(c) no estén destinados a la venta.</p>
Clasificación	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Bienes no sujetos a depreciación ni agotamiento (terrenos).</li> <li>2. Bienes sujetos a depreciación (edificios, maquinarias y equipos, herramientas, muebles, rodados, etc.).</li> <li>3. Bienes sujetos a agotamiento (minas, yacimientos petrolíferos, canteras y bosques).</li> </ol>
Depreciación	Distribución sistemática del importe depreciable de un activo a lo largo de su vida útil.
Importe depreciable	Costo de un activo, u otro importe que lo haya sustituido, menos su valor residual.
Valor residual de un activo - valor residual final o valor de rezago	Es el importe estimado que una entidad podría obtener en el momento presente de la disposición del activo, después de deducir los costos estimados por dicha disposición, si el activo hubiera alcanzado ya la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil.
Vida útil	Es el período durante el cual se espera que un activo depreciable sea usado por la empresa, incluidos sus repuestos. Para determinar la vida útil de un bien deberían considerarse, entre otros, los siguientes factores: intensidad de utilización del bien (1,2 o más turnos), obsolescencia técnica, programa de mantención, etc.

## RECOMENDACIÓN TÉCNICA DEL SECTOR PÚBLICO N°4 “RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE ACTIVOS”

Valor específico	Valor presente de los flujos de efectivo que una entidad espera obtener del uso continuado de un activo y de su disposición al término de su vida útil, o bien de los desembolsos que espera realizar para cancelar un pasivo.
Pérdida por deterioro de un activo generador de efectivo	Cantidad en que el importe en libros de un activo excede a su importe recuperable.
Importe recuperable	Es el mayor entre el valor razonable de un activo generador de efectivo menos los costos necesarios para la venta y su valor en uso.
Importe de servicio recuperable	Es el mayor entre el valor razonable de un activo no generador de efectivo menos los costos necesarios para la venta y su valor en uso
Piezas de repuesto y equipo auxiliar	Se contabilizan habitualmente como inventarios y se reconocen en el resultado cuando se consumen.
Pieza de repuesto importante y equipo auxiliar permanente	La entidad espere utilizar durante más de un periodo, cumplen normalmente las condiciones para ser calificados como elementos de bienes de uso. De forma similar, si las piezas de repuesto y el equipo auxiliar sólo pudieran ser utilizados con relación a un elemento de bienes de uso, se contabilizarán como bienes de uso.
Reconocimiento de un bien de uso	El costo de una partida de bienes de uso se reconocerá como activo si, y sólo si:  1. es probable que la entidad reciba beneficios económicos o potencial de servicio asociados al activo; y  2. el valor razonable o el costo del activo puedan ser medidos de forma fiable.
<b>ACTIVOS BIOLÓGICOS</b>	
<b>Termino</b>	<b>Concepto</b>
Actividad agrícola	Es la gestión por una entidad de la transformación biológica y cosecha o recolección de activos biológicos para: <ul style="list-style-type: none"> <li>• la venta;</li> <li>• distribución sin contraprestación, o por una contraprestación simbólica; o</li> <li>• conversión en producto agrícola o en otros activos biológicos adicionales para vender o para distribuirlos sin contraprestación, o por una contraprestación simbólica.</li> </ul>
Producto agrícola	Es el producto ya recolectado procedente de los activos biológicos de la entidad.
Activos Biológicos	Es un animal o una planta vivos.



## RECOMENDACIÓN TÉCNICA DEL SECTOR PÚBLICO N°4 “RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE **ACTIVOS**”

<p>Activos Biológicos Consumibles</p>	<p>Son los que se mantienen para su cosecha o recolección como producto agrícola o para la venta o distribución.</p> <p>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.</p>
<p>Activos biológicos para producir frutos</p>	<p>Activos biológicos que son utilizados repetida o continuamente durante más de un año en la actividad agrícola.</p> <p>No son productos agrícolas, sino que se consideran como auto-regenerativos.</p> <p>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.</p> <p>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.</p>
<p>Activos Biológicos Maduros</p>	<p>Son aquéllos 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.</p>
<p>Transformación biológica</p>	<p>Comprende los procesos de crecimiento, degeneración, producción y procreación que son la causa de los cambios cualitativos o cuantitativos en un activo biológico.</p>
<p>Costos de venta</p>	<p>Son los costos incrementales directamente atribuibles a la disposición de un activo, excluyendo los costos financieros y los impuestos a las ganancias. La disposición puede ocurrir a través de la venta o mediante la distribución sin contraprestación, o por una contraprestación insignificante.</p>
<p>Grupo de Activos biológicos</p>	<p>Es una agrupación de animales o de plantas vivos, similares.</p>
<p>Cosecha o recolección</p>	<p>Es la separación del producto del activo biológico, o el cese de los procesos vitales de un activo biológico.</p>