

**Norma Internacional de Contabilidad nº 37**

# Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes

*Esta versión incluye las modificaciones resultantes de las NIIF nuevas y modificadas emitidas hasta el 31 de diciembre de 2005.*

## ÍNDICE

	<i>párrafos</i>
<b>INTRODUCCIÓN</b>	<b>IN1–IN23</b>
<b>NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD N° 37</b> <b><i>PROVISIONES, ACTIVOS CONTINGENTES Y</i></b> <b><i>PASIVOS CONTINGENTES</i></b>	
<b>OBJETIVO</b>	
<b>ALCANCE</b>	<b>1–9</b>
<b>DEFINICIONES</b>	<b>10–13</b>
Comparación de las provisiones con otros pasivos	11
Relaciones entre provisiones y pasivos de carácter contingente	12–13
<b>RECONOCIMIENTO</b>	<b>14–35</b>
<b>Provisiones</b>	<b>14–26</b>
Obligación presente	15–16
Suceso pasado	17–22
Salida probable de recursos que incorporen beneficios económicos	23–24
Estimación fiable del importe de la obligación	25–26
<b>Pasivos contingentes</b>	<b>27–30</b>
<b>Activos contingentes</b>	<b>31–35</b>
<b>MEDICIÓN</b>	<b>36–52</b>
<b>Mejor estimación</b>	<b>36–41</b>
<b>Riesgo e incertidumbres</b>	<b>42–44</b>
<b>Valor presente</b>	<b>45–47</b>
<b>Sucesos futuros</b>	<b>48–50</b>
<b>Desapropiaciones esperadas de activos</b>	<b>51–52</b>
<b>REEMBOLSOS</b>	<b>53–58</b>
<b>CAMBIOS EN EL VALOR DE LAS PROVISIONES</b>	<b>59–60</b>
<b>APLICACIÓN DE LAS PROVISIONES</b>	<b>61–62</b>
<b>APLICACIÓN DE LAS REGLAS DE RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN</b>	<b>63–83</b>
Pérdidas futuras derivadas de las operaciones	63–65
Contratos de carácter oneroso	66–69
Reestructuración	70–83
<b>INFORMACIÓN A REVELAR</b>	<b>84–92</b>
<b>DISPOSICIONES TRANSITORIAS</b>	<b>93</b>
<b>FECHA DE VIGENCIA</b>	<b>95</b>

**APÉNDICES**

**A Tablas – Provisiones, pasivos contingentes, activos contingentes y reembolsos**

**B Árbol de decisión**

**C Ejemplos: Reconocimiento**

**D Ejemplos: Información a revelar**

La Norma Internacional de Contabilidad 37 *Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes* (NIC 37) está contenida en los párrafos 1 a 95. Todos los párrafos tienen igual valor normativo, si bien la Norma conserva el formato IASC que tenía cuando fue adoptada por el IASB. La NIC 37 debe ser entendida en el contexto de su objetivo, del *Prólogo a las Normas Internacionales de Información Financiera* y del *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros*. La NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* suministra las bases para seleccionar y aplicar las políticas contables en ausencia de guías específicas.

## Introducción

- IN1 Esta Norma (NIC 37) prescribe la contabilización y la información financiera a suministrar cuando se haya dotado una provisión de pasivo, o bien cuando existan activos y pasivos de carácter contingente, exceptuando los siguientes:
- (a) aquéllos que se deriven de los instrumentos financieros que se lleven contablemente según su valor razonable;
  - (b) aquéllos que se deriven de los contratos pendientes de ejecución, salvo si el contrato es de carácter oneroso y se prevén pérdidas. Los contratos pendientes de ejecución son aquéllos en los que las partes no han cumplido ninguna de las obligaciones a las que se comprometieron, o bien aquéllos en los que ambas partes han ejecutado parcialmente, y en igual medida, sus compromisos;
  - (c) aquéllos que aparecen en las compañías de seguro, derivados de las pólizas de los asegurados; o
  - (d) aquéllos de los que se ocupe alguna otra Norma Internacional de Contabilidad.

## Provisiones

---

- IN2 En la Norma se definen las provisiones como pasivos en los que existe incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento. Se debe reconocer una provisión cuando, y sólo cuando, se dan las siguientes circunstancias:
- (a) la entidad tiene una obligación presente (de carácter legal o implícita por la entidad), como resultado de un suceso pasado;
  - (b) es probable (es decir, existe mayor posibilidad de que se presente que de lo contrario) que la entidad tenga que desprenderse de recursos que comporten beneficios económicos, para cancelar la obligación; y
  - (c) además, puede estimarse de manera fiable el importe de la deuda correspondiente. En la Norma se hace notar que sólo en casos extremadamente raros no será posible la estimación de la cuantía de la deuda.
- IN3 En la Norma se define una obligación implícita como aquella obligación que se deriva de las actuaciones de la propia entidad, en la que:
- (a) debido a un patrón establecido de comportamiento en el pasado, a políticas empresariales que son de dominio público o a una declaración real suficientemente concreta, la entidad haya puesto de manifiesto ante terceros que está dispuesta a aceptar cierto tipo de responsabilidades; y
  - (b) como consecuencia de lo anterior, la entidad haya creado una expectativa válida ante aquéllos terceros con los que debe cumplir sus compromisos o responsabilidades.
- IN4 En casos muy especiales o raros, por ejemplo cuando la entidad ha sido objeto de una demanda judicial, puede no quedar claro si la misma tiene una obligación presente. En tales circunstancias, se considera que el suceso ocurrido en el pasado ha dado lugar a una obligación presente si, teniendo en cuenta toda la evidencia disponible en la fecha del balance, es mayor la probabilidad de que exista una obligación presente que de lo contrario. La entidad procederá a reconocer una provisión para cubrir tal obligación presente siempre que se cumplan el resto de las condiciones para su reconocimiento descritas arriba. Si hay menos probabilidad de que la obligación presente exista que de

lo contrario, la entidad procederá a revelar la existencia de una obligación contingente, salvo en el caso de que sea remota la posibilidad de salida de recursos que incorporen beneficios económicos para cancelarla.

- IN5 El importe reconocido como provisión debe ser la mejor estimación del desembolso necesario para cancelar la obligación presente, en la fecha del balance; en otras palabras, habrá de ser la cuantía razonable que la entidad debería pagar para satisfacer la deuda en la fecha del balance o transferir a una tercera persona en tal fecha para cancelarla.
- IN6 Para proceder a valorar o medir el importe de la provisión, la Norma obliga a la entidad a:
- (a) Tener en cuenta los riesgos y las incertidumbres correspondientes. No obstante, la existencia de incertidumbre no justifica la creación de provisiones excesivas ni la sobrevaloración deliberada de los pasivos.
  - (b) Proceder a descontar el valor de las provisiones, si el efecto del valor temporal del dinero es significativo, utilizando una tasa o tasas de descuento, antes de impuestos, que reflejen las evaluaciones actuales que el mercado esté haciendo del valor temporal del dinero y aquéllos riesgos específicos, referidos a la propia obligación objeto de provisión, que no han sido objeto de reflejo al hacer la mejor estimación del desembolso. Cuando se procede a descontar, el incremento que sufra el valor de la provisión con el paso del tiempo se reconoce como un gasto por intereses.
  - (c) Tener en cuenta sucesos futuros, tales como los cambios en la ley o en la tecnología existente, siempre que haya suficiente evidencia objetiva respecto a su ocurrencia.
  - (d) Por último, no tener en cuenta las ganancias esperadas por la venta de activos, incluso si la desapropiación de los mismos está estrechamente ligada a los sucesos que han dado origen a la provisión.
- IN7 La entidad puede esperar que le sean reembolsados algunos o todos los pagos necesarios para satisfacer la obligación objeto de la provisión (por ejemplo, por la existencia de contratos de seguro, cláusulas de indemnización o garantías de proveedores). En tales casos, la entidad deberá:
- (a) reconocer su derecho al reembolso si, y sólo si, está prácticamente segura de que recibirá el importe correspondiente cuando proceda a pagar la obligación. La cuantía reconocida como derecho de reembolso no deberá exceder del importe de la provisión; y
  - (b) por otra parte, reconocer el derecho al reembolso como un activo independiente. En el estado de resultados, el gasto relativo a la provisión puede presentarse neto de la cuantía reconocida como derecho de reembolso.
- IN8 Las provisiones deben ser objeto de revisión en cada fecha del balance, y ajustadas consiguientemente para reflejar en cada momento la mejor estimación disponible. Cuando ya no sea probable que vayan a salir de la entidad recursos, que incorporen beneficios económicos, para satisfacer la obligación, la provisión debe ser objeto de reversión.
- IN9 La provisión debe ser utilizada para cubrir únicamente los desembolsos para los que fue originalmente reconocida.

## Provisiones – Aplicaciones específicas

---

- IN10 En la Norma se explica cómo los requisitos generales para el reconocimiento y medición de provisiones se aplican en tres casos específicos: pérdidas futuras derivadas de las operaciones, contratos onerosos y reestructuraciones.
- IN11 No deben reconocerse provisiones para pérdidas futuras derivadas de las operaciones. Una expectativa de pérdidas futuras derivadas de las operaciones es indicativa de que algunos de los activos de la misma han visto deteriorarse su valor. En ese caso, la entidad debe proceder, para esos activos, a realizar las pruebas previstas en la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos*.
- IN12 Si la entidad tiene un contrato oneroso, la deuda final que se derive del mismo debe ser reconocida y medida como una provisión. Un contrato oneroso es aquél en el que los costos inevitables de cumplir con las obligaciones comprometidas, son mayores que los beneficios que se esperan recibir del mismo.
- IN13 La Norma define las reestructuraciones como programas de actuación, que son planeados y controlados por la gerencia de la entidad, y que tienen como efecto un cambio significativo en:
- (a) el alcance de la actividad llevada a cabo por la entidad; o bien
  - (b) la manera en que tal actividad se lleva a cabo.
- IN14 Se ha de reconocer una provisión, por los costos de reestructuración de la entidad, sólo cuando se cumplan las condiciones generales para el reconocimiento de provisiones. En este contexto, aparecerá una obligación implícita por motivo de reestructuración sólo cuando la entidad:
- (a) tenga un plan formal detallado para efectuar la reestructuración, en el que se identifiquen, al menos:
    - (i) la actividad o actividades, o la parte de actividad a que se refiere;
    - (ii) las principales ubicaciones afectadas;
    - (iii) la localización, función y número aproximado de empleados que habrán de ser indemnizados por la rescisión de sus contratos;
    - (iv) los desembolsos que deberán efectuarse; y
    - (v) el calendario de implementación del plan; y
  - (b) se haya creado una expectativa real, entre los afectados, respecto a que se llevará a cabo la reestructuración, ya sea por haber comenzado a ejecutar el plan o por haber anunciado sus principales características a los que se van a ver afectados por el mismo.
- IN15 La decisión de reestructurar, tomada por la gerencia o por el órgano de administración de la entidad, no dará lugar a una obligación implícita, en la fecha del balance, a menos que la entidad haya:
- (a) comenzado a ejecutar el plan de reestructuración; o bien
  - (b) comunicado el contenido del plan de reestructuración, a los afectados por el mismo, de una manera suficientemente explícita como para crear expectativas reales en los mismos, en el sentido de que la entidad llevará a efecto la reestructuración.

- IN16 Cuando la reestructuración implica la venta de una determinada operación, no surgirá para la entidad ninguna obligación hasta que la entidad haya concluido un compromiso para la venta, esto es, cuando exista un acuerdo firme de venta.
- IN17 La provisión para reestructuración debe incluir sólo los desembolsos directos que se deriven de la misma, que serán aquéllos que cumplan las dos condiciones siguientes:
- (a) que se produzcan necesariamente en la reestructuración; y
  - (b) que no estén asociados con las actividades que la entidad continúe llevando a cabo. Así, la provisión para reestructuración no incluirá costos tales como: nueva capacitación o movilidad del personal que permanezca en la entidad, mercadotecnia, inversión en nuevos sistemas informáticos o en nuevas redes de distribución.

## **Pasivos contingentes**

---

- IN18 La Norma define un pasivo contingente como:
- (a) toda obligación posible, surgida a raíz de sucesos pasados, cuya existencia quedará confirmada sólo si llegan a ocurrir, o en caso contrario si no llegan a ocurrir, uno o más sucesos futuros inciertos que no están enteramente bajo el control de la entidad; o
  - (b) toda obligación presente, surgida a raíz de sucesos pasados, pero no reconocida en los estados financieros, ya que:
    - (i) no es probable que por la existencia de la misma, y para satisfacerla, se requiera que la entidad tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos; o
    - (ii) el importe de la obligación no puede ser medido con la suficiente fiabilidad.
- IN19 La entidad no debe proceder a reconocer contablemente una obligación de carácter contingente. Por el contrario, deberá informar acerca de la obligación en cuestión los estados financieros, salvo en el caso de que la salida de recursos que incorporen beneficios económicos tenga una probabilidad remota.

## **Activos contingentes**

---

- IN20 La Norma define un activo contingente como un activo posible, surgido a raíz de sucesos pasados, y cuya existencia ha de ser confirmada por la ocurrencia, o en su caso por la no ocurrencia, de uno o más eventos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la entidad. Un ejemplo de activo contingente es una reclamación a través de procesos legales, que la entidad haya podido emprender, cuyo desenlace final sea incierto.
- IN21 La entidad debe abstenerse de reconocer cualquier activo de carácter contingente. No obstante, debe informar en los estados financieros sobre la existencia del mismo, siempre y cuando sea probable la entrada de beneficios económicos por esta causa.
- IN22 Cuando la realización del ingreso sea prácticamente cierta, el activo relacionado no es de carácter contingente, y su reconocimiento en los estados financieros resulta apropiado.



## Fecha de vigencia

---

- IN23 Esta Norma tiene vigencia para los estados financieros que cubran periodos contables que comiencen a partir del 1 de julio de 1999. Se aconseja anticipar su aplicación.

## **Norma Internacional de Contabilidad n° 37**

### ***Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes***

#### **Objetivo**

---

El objetivo de esta Norma es asegurar que se utilicen las bases apropiadas para el reconocimiento y la medición de las provisiones, activos y pasivos de carácter contingente, así como que se revele la información complementaria suficiente, por medio de las notas a los estados financieros, como para permitir a los usuarios comprender la naturaleza, calendario de vencimiento e importes, de las anteriores partidas.

#### **Alcance**

---

- 1 **Esta Norma debe ser aplicada por todas las entidades, al proceder a contabilizar sus provisiones y activos y pasivos contingentes, excepto:**
  - (a) **aquéllos que se deriven de contratos pendientes de ejecución, excepto cuando el contrato es oneroso; y**
  - (b) [Eliminado]
  - (c) **aquéllos de los que se ocupe alguna otra Norma Internacional de Contabilidad.**
- 2 Esta Norma no es de aplicación a los instrumentos financieros (incluyendo las garantías) que caen en el alcance de la NIC 39: *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*.
- 3 Los contratos pendientes de ejecución son aquéllos en los que las partes no han cumplido ninguna de las obligaciones a las que se comprometieron, o bien que ambas partes han ejecutado parcialmente, y en igual medida, sus compromisos. Esta Norma no se aplica a los contratos pendientes de ejecución, salvo que tengan carácter oneroso para la entidad.
- 4 [Eliminado]
- 5 Cuando alguna otra Norma se ocupe de un tipo específico de provisión, activos contingentes o pasivos contingentes, la entidad aplicará esa Norma en lugar de la presente. Por ejemplo, la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios* aborda el tratamiento por una entidad adquirente de los pasivos contingentes asumidos en una combinación de negocios. También se abordan ciertos tipos de provisiones en:
  - (a) contratos de construcción (véase la NIC 11 *Contratos de Construcción*);
  - (b) el impuesto a las ganancias (véase la NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*);
  - (c) arrendamientos (véase la NIC 17 *Arrendamientos*). Si bien esta NIC 17 no contiene ninguna especificación sobre cómo tratar los arrendamientos operativos que resulten onerosos para la entidad, por lo que habrá que aplicar la presente Norma para tratarlos;
  - (d) beneficios a los empleados (véase la NIC 19 *Beneficios a los Empleados*); y
  - (e) contratos de seguro (véase la NIIF 4 *Contratos de Seguro*): No obstante, esta Norma es de aplicación a las provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes de una entidad aseguradora que sean diferentes de sus obligaciones

y derechos en virtud de contratos de seguros que estén dentro del alcance de la NIIF 4.

- 6 Ciertas partidas, tratadas como provisiones, pueden estar relacionadas con el reconocimiento de algún ingreso ordinario, por ejemplo en el caso de que la entidad otorgue ciertas garantías a cambio de la percepción de un determinado importe o cuota. Esta Norma no trata el reconocimiento de los ingresos ordinarios, puesto que en la NIC 18 *Ingresos Ordinarios*, se identifican las circunstancias precisas para el reconocimiento de los mismos, y se suministra una guía práctica para aplicar los criterios de reconocimiento. Esta Norma no modifica lo establecido en la NIC 18.
- 7 En esta Norma se definen las provisiones como pasivos de cuantía o vencimiento inciertos. En algunos países, el término “provisión” se utiliza en el contexto de partidas tales como la depreciación sistemática, y también para denominar el reconocimiento de la pérdida de valor por deterioro de algunos activos o de los deudores de dudoso cobro. Estas partidas proceden de ajustes en el importe en libros de ciertos activos, y no se tratan en la presente Norma.
- 8 En otras Normas Internacionales de Contabilidad se especifican las reglas para tratar ciertos desembolsos como activos o como gastos. Tales cuestiones no son abordadas en la presente Norma. De acuerdo con ello, esta Norma no exige, ni prohíbe, la capitalización de los costos reconocidos al constituir una determinada provisión.
- 9 Esta Norma es de aplicación a las provisiones por reestructuración (incluyendo las operaciones en discontinuación). Cuando una determinada reestructuración cumple con la definición de operación en discontinuación, la NIIF 5 *Activos no Corrientes Mantenedos para la Venta y Operaciones Discontinuas*, puede exigir revelar información adicional sobre la misma.

## Definiciones

---

- 10 Los siguientes términos se usan, en la presente Norma, con el significado que a continuación se especifica:

Una *provisión* es un pasivo en el que existe incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento.

Un *pasivo* es una obligación presente de la entidad, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, y para cancelarla, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.

El *suceso que da origen a la obligación* es todo aquel suceso del que nace una obligación de pago, de tipo legal o implícita para la entidad, de forma que a la entidad no le queda otra alternativa más realista que satisfacer el importe correspondiente.

Una *obligación legal* es aquella que se deriva de:

- (a) un contrato (ya sea a partir de sus condiciones explícitas o implícitas);
- (b) la legislación; u
- (c) otra causa de tipo legal.

Una *obligación implícita* es aquella que se deriva de las actuaciones de la propia entidad, en las que:

- (a) debido a un patrón establecido de comportamiento en el pasado, a políticas empresariales que son de dominio público o a una declaración efectuada de forma suficientemente concreta, la entidad haya puesto de manifiesto ante terceros que está dispuesta a aceptar cierto tipo de responsabilidades; y
- (b) como consecuencia de lo anterior, la entidad haya creado una expectativa válida, ante aquellos terceros con los que debe cumplir sus compromisos o responsabilidades.

Un *pasivo contingente* es:

- (a) una obligación posible, surgida a raíz de sucesos pasados, cuya existencia ha de ser confirmada sólo por la ocurrencia, o en su caso por la no ocurrencia, de uno o más eventos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la entidad; o bien
- (b) una obligación presente, surgida a raíz de sucesos pasados, que no se ha reconocido contablemente porque:
  - (i) no es probable que la entidad tenga que satisfacerla, desprendiéndose de recursos que incorporen beneficios económicos; o bien
  - (ii) el importe de la obligación no puede ser medido con la suficiente fiabilidad.

Un *activo contingente* es un activo de naturaleza posible, surgido a raíz de sucesos pasados, cuya existencia ha de ser confirmada sólo por la ocurrencia, o en su caso por la no ocurrencia, de uno o más eventos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la entidad.

Un *contrato de carácter oneroso* es todo aquel contrato en el cual los costos inevitables de cumplir con las obligaciones que conlleva, exceden a los beneficios económicos que se esperan recibir del mismo.

Una *reestructuración* es un programa de actuación, planificado y controlado por la gerencia de la entidad, cuyo efecto es un cambio significativo:

- (a) en el alcance de la actividad llevada a cabo por la entidad; o
- (b) en la manera de llevar la gestión de su actividad.

## Comparación de las provisiones con otros pasivos

11 Las provisiones pueden distinguirse de otros pasivos, tales como los acreedores comerciales y otras obligaciones acumuladas (o devengadas) que son objeto de estimación, por la existencia de incertidumbre acerca del momento del vencimiento o de la cuantía de los desembolsos futuros necesarios para proceder a su cancelación. En contraste con las provisiones:

- (a) los acreedores comerciales son cuentas a pagar por bienes o servicios que han sido suministrados o recibidos por la entidad, y además han sido objeto de facturación o acuerdo formal con el proveedor; y
- (b) las obligaciones acumuladas (devengadas) son cuentas a pagar por el suministro o recepción de bienes o servicios que no han sido pagados, facturados o acordados formalmente con el proveedor, e incluyen las partidas que se deben a los empleados (por ejemplo a causa de las partes proporcionales de las vacaciones retribuidas acumuladas hasta el momento del cierre). Aunque a veces

sea necesario estimar el importe o el vencimiento de las obligaciones acumuladas (o devengadas), la incertidumbre asociada a las mismas es, por lo general, mucho menor que en el caso de las provisiones.

Las obligaciones acumuladas (o devengadas) se presentan, con frecuencia, integrando la partida correspondiente a los acreedores comerciales y otras cuentas por pagar, mientras que las provisiones se presentan de forma separada.

## **Relaciones entre provisiones y pasivos de carácter contingente**

- 12 En una acepción general, todas las provisiones son de naturaleza contingente, puesto que existe incertidumbre sobre el momento del vencimiento o sobre el importe correspondiente. Sin embargo, en esta Norma, el término “contingente” se utiliza para designar activos y pasivos que no han sido objeto de reconocimiento en los estados financieros, porque su existencia quedará confirmada solamente tras la ocurrencia, o en su caso la no ocurrencia, de uno o más sucesos futuros inciertos que no están enteramente bajo el control de la entidad. Por otra parte, la denominación “pasivo contingente” se utiliza para designar a los pasivos que no cumplen los criterios necesarios para su reconocimiento.
- 13 Esta Norma distingue entre:
- (a) provisiones: que ya han sido objeto de reconocimiento como pasivos (suponiendo que su cuantía haya podido ser estimada de forma fiable) porque representan obligaciones presentes y es probable que, para satisfacerlas, la entidad tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos; y
  - (b) pasivos contingentes: los cuales no han sido objeto de reconocimiento como pasivos porque son:
    - (i) obligaciones posibles, en la medida que todavía se tiene que confirmar si la entidad tiene una obligación presente que puede suponerle una salida de recursos que incorporen beneficios económicos; o bien
    - (ii) obligaciones presentes que no cumplen los criterios de reconocimiento de esta Norma (ya sea porque no es probable que, para su cancelación, se produzca una salida de recursos que incorporen beneficios económicos, ya sea porque no pueda hacerse una estimación suficientemente fiable de la cuantía de la obligación).

## **Reconocimiento**

---

### **Provisiones**

- 14 **Debe reconocerse una provisión cuando se den las siguientes condiciones:**
- (a) **la entidad tiene una obligación presente (ya sea legal o implícita) como resultado de un suceso pasado;**
  - (b) **es probable que la entidad tenga que desprenderse de recursos, que incorporen beneficios económicos para cancelar tal obligación; y**
  - (c) **puede hacerse una estimación fiable del importe de la obligación.**
- De no cumplirse las tres condiciones indicadas, la entidad no debe reconocer la provisión.**

### Obligación presente

- 15 **En algunos casos raros no queda claro si existe o no una obligación en el momento presente. En tales circunstancias, se considera que un suceso ocurrido en el pasado ha dado origen a una obligación presente si, teniendo en cuenta toda la evidencia disponible, existe una probabilidad mayor de que se haya incurrido en la obligación, en la fecha del balance, que de lo contrario.**
- 16 En casi todos los casos quedará claro si el suceso, ocurrido en el pasado, ha producido o no el nacimiento de la obligación presente. En algunos casos raros, por ejemplo cuando están en curso procesos judiciales, puede estar en duda la ocurrencia o no de ciertos sucesos, o si de tales sucesos se deriva la existencia de una obligación en el momento presente. En tales circunstancias, la entidad procederá a determinar la existencia o no de la obligación presente, teniendo en cuenta toda la evidencia disponible, entre la que se podrá incluir, por ejemplo, la opinión de expertos. La evidencia a considerar incluye, asimismo, cualquier tipo de información adicional derivada de sucesos ocurridos tras el cierre del balance. A partir de esa evidencia:
- (a) la entidad reconocerá una provisión (suponiendo que se cumplan las condiciones para su reconocimiento) siempre que la probabilidad de existencia de la obligación presente, en la fecha del balance, sea mayor que la probabilidad de no existencia; e
  - (b) informará en las notas de la existencia de un pasivo contingente, siempre que la probabilidad de que exista la obligación presente sea menor que la probabilidad de que no exista, salvo en el caso de que sea remota la posibilidad de que tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos (véase el párrafo 86).

### Suceso pasado

- 17 El suceso pasado del que se deriva la obligación se denomina suceso que da origen a la obligación. Para que un suceso sea de esta naturaleza, es preciso que la entidad no tenga, como consecuencia del mismo, otra alternativa más realista que atender al pago de la obligación creada por tal suceso. Este será el caso sólo si:
- (a) el pago de la obligación viene exigido por ley; o bien
  - (b) al tratarse de una obligación implícita, cuando el suceso (que muy bien puede ser una actuación de la propia entidad) haya creado una expectativa válida ante aquéllos terceros con los que debe cumplir sus compromisos o responsabilidades.
- 18 Los estados financieros se refieren a la situación financiera de la entidad al final del periodo sobre el cual se informa, y no a su posible situación en el futuro. Por esta razón, no se pueden reconocer provisiones para gastos en los que sea necesario incurrir para funcionar en el futuro. Las únicas obligaciones reconocidas en el balance de la entidad serán aquéllas que existen ya en la fecha del balance.
- 19 Se reconocerán como provisiones sólo aquellas obligaciones, surgidas a raíz de sucesos pasados, cuya existencia sea independiente de las acciones futuras de la entidad (es decir, de la gestión futura de la entidad). Ejemplos de tales obligaciones son las multas medioambientales o los costos de reparación de los daños medioambientales causados en contra de la ley, puesto que tanto en uno como en otro caso, y para pagar los compromisos correspondientes, se derivarán para la entidad salidas de recursos que incorporan beneficios económicos, con independencia de las actuaciones futuras que ésta lleve a cabo. De forma similar la entidad tendrá que reconocer los costos por el abandono de una instalación de extracción de petróleo o de

una central nuclear, siempre que esté obligada a restaurar los daños ya ocasionados por su funcionamiento. En contraste con lo anterior, y por causas de tipo comercial o exigencias legales, la entidad puede desear o necesitar la realización de desembolsos para operar de una manera determinada en el futuro (un ejemplo es la colocación de filtros de humos en una determinada fábrica). Puesto que la entidad puede evitar tales desembolsos futuros mediante actuaciones futuras, por ejemplo cambiando la forma de llevar a cabo la fabricación, no existe una obligación presente de realizar esos desembolsos, y por tanto no reconocerá provisión alguna para los mismos.

- 20 Una obligación reconocida como pasivo implica, en todos los casos, la existencia de un tercero con el que se ha contraído la misma, y al que se le debe satisfacer el importe. No obstante, no es preciso conocer la identidad del tercero al que se le debe pagar, puesto que la obligación puede muy bien ser incluso con el público en general. Puesto que la obligación siempre implica un compromiso contraído con un tercero, cualquier decisión de la dirección o del órgano de administración de la entidad, no dará lugar a una obligación implícita, en la fecha del balance, a menos que tal decisión haya sido comunicada antes de esa fecha, a los afectados, de una manera suficientemente explícita como para crear una expectativa válida ante aquéllos terceros con los que debe cumplir sus compromisos o responsabilidades.
- 21 Un suceso que no haya dado lugar al nacimiento inmediato de una obligación, puede hacerlo en una fecha posterior, por causa de los cambios legales o por actuaciones de la entidad (por ejemplo, una declaración pública suficientemente concreta) que den lugar a obligaciones o compromisos asumidos. Por ejemplo, cuando se ha causado un daño ambiental, puede no haber obligación de afrontar las consecuencias. Sin embargo, la aparición de una ley nueva puede ser el suceso del que se derive la obligación, así como también lo puede ser el que la entidad acepte, públicamente, su responsabilidad de reparar el daño causado, de forma que aparezca una obligación implícita de afrontar las consecuencias producidas.
- 22 En el caso de leyes cuyos extremos todavía se estén discutiendo, las obligaciones para la entidad sólo aparecerán cuando sea prácticamente seguro que la redacción final tendrá unas consecuencias iguales a las del proyecto conocido. Para los propósitos perseguidos en esta Norma, tal obligación se tratará como si fuera una obligación de tipo legal. Debido a las diferentes circunstancias que rodean la discusión de una ley, puede ser imposible señalar un único suceso que pueda hacer prácticamente segura la redacción final que tome la misma. En muchos casos será imposible tener la completa seguridad sobre la redacción de una ley hasta el mismo momento en que haya sido aprobada.

### **Salida probable de recursos que incorporen beneficios económicos**

- 23 Para reconocer un pasivo no sólo debe existir la obligación presente, sino también la probabilidad de que haya una salida de recursos, que incorporen beneficios económicos, para cancelar tal obligación. Para los propósitos de esta Norma,\* la salida de recursos u otro suceso cualquiera se considerará probable siempre que haya mayor posibilidad de que se presente que de lo contrario, es decir, que la probabilidad de que un evento pueda ocurrir sea mayor que la probabilidad de que no se presente en el futuro. Cuando no sea probable que exista la obligación, la entidad procederá a informar, por medio de notas, sobre el pasivo contingente, salvo que la posibilidad de que haya una salida de recursos, que incorporen beneficios económicos, se considere remota (véase el párrafo 86).

---

\* La interpretación del término “probable” en esta Norma como “mayor posibilidad de que un evento se presente que de lo contrario” no es necesariamente de aplicación a otras Normas.

- 24 Cuando exista un gran número o una cantidad grande de obligaciones similares (por ejemplo, garantías de productos o contratos similares), la probabilidad de que se produzca una salida de recursos, para su cancelación, se determinará considerando el tipo de obligación en su conjunto. Aunque la posibilidad de una salida de recursos sea pequeña para una determinada partida o tipo de producto en particular, puede muy bien ser probable una salida de recursos para cancelar el tipo de obligación en su conjunto. Si tal es el caso, se procederá a reconocer la provisión (siempre que se cumplan los demás criterios para el reconocimiento).

### **Estimación fiable del importe de la obligación**

- 25 La utilización de estimaciones es una parte esencial de la preparación de los estados financieros, y su existencia no perjudica de ningún modo la fiabilidad que éstos deben tener. Esto es especialmente cierto en el caso de las provisiones, que son más inciertas por su naturaleza que el resto de las partidas del balance. Excepto en casos extremadamente raros, la entidad será capaz de determinar un conjunto de desenlaces posibles de la situación incierta, y podrá por tanto realizar una estimación, para el importe de la obligación, lo suficientemente fiable como para ser utilizado en el reconocimiento de la provisión.
- 26 En el caso extremadamente raro de que no se pueda hacer ninguna estimación fiable, se estará ante un pasivo que no puede ser objeto de reconocimiento. La información a revelar sobre tal pasivo contingente se hará por medio de las correspondientes notas (véase el párrafo 86).

### **Pasivos contingentes**

- 27 **La entidad no debe reconocer un pasivo contingente.**
- 28 La entidad informará en notas, de la forma en que se exige en el párrafo 86, acerca la existencia de un pasivo contingente, salvo en el caso de que la posibilidad de tener una salida de recursos, que incorporen beneficios económicos, se considere remota.
- 29 Cuando la entidad sea responsable, de forma conjunta y solidaria, en relación con una determinada obligación, la parte de la deuda que se espera que cubran los demás responsables se tratará como un pasivo contingente. La entidad, en este caso, procederá a reconocer una provisión por la parte de la obligación para la que sea probable una salida de recursos, que incorporen beneficios económicos futuros, salvo en la extremadamente rara circunstancia de que no se pueda hacer una estimación fiable de tal importe.
- 30 Los pasivos contingentes pueden evolucionar de manera diferente a la inicialmente esperada. Por tanto, serán objeto de reconsideración continuamente, con el fin de determinar si se ha convertido en probable la eventualidad de salida de recursos, que incorporen beneficios económicos futuros. Si se estimara probable, para una partida tratada anteriormente como pasivo contingente, la salida de tales recursos económicos en el futuro, se reconocería la correspondiente provisión en los estados financieros del periodo en el que ha ocurrido el cambio en la probabilidad de ocurrencia (salvo en la extremadamente rara circunstancia de que no se pueda hacer una estimación fiable de tal importe).

### **Activos contingentes**

- 31 **La entidad no debe proceder a reconocer ningún activo contingente.**
- 32 Normalmente, los activos contingentes surgen por sucesos inesperados o no planificados, de los cuales nace la posibilidad de una entrada de beneficios económicos



en la entidad. Un ejemplo puede ser la reclamación que la entidad está llevando a cabo a través de un proceso judicial, cuyo desenlace es incierto.

- 33 Los activos contingentes no son objeto de reconocimiento en los estados financieros, puesto que ello podría significar el reconocimiento de un ingreso que quizá no sea nunca objeto de realización. No obstante, cuando la realización del ingreso sea prácticamente cierta, el activo correspondiente no es de carácter contingente, y por tanto es apropiado proceder a reconocerlo.
- 34 En el caso de que sea probable la entrada de beneficios económicos a la entidad, por causa de la existencia de activos contingentes, se informará de los mismos en las notas a los estados financieros, de la forma que se exige en el párrafo 89.
- 35 Los activos contingentes han de ser objeto de evaluación de forma continuada, con el fin de asegurar que su evolución se refleja apropiadamente en los estados financieros. En el caso de que la entrada de beneficios económicos a la entidad pase a ser prácticamente cierta, se procederá al reconocimiento del ingreso y del activo en los estados financieros del periodo en el que dicho cambio haya tenido lugar. Si la entrada de beneficios económicos se ha convertido en probable, la entidad informará en notas sobre el correspondiente activo contingente (véase el párrafo 89).

## Medición

---

### Mejor estimación

- 36 **El importe reconocido como provisión debe ser la mejor estimación, en la fecha del balance, del desembolso necesario para cancelar la obligación presente.**
- 37 La mejor estimación del desembolso necesario para cancelar la obligación presente vendrá constituida por el importe, evaluado de forma racional, que la entidad tendría que pagar para cancelar la obligación en la fecha del balance, o para transferirla a un tercero en esa fecha. Con frecuencia es imposible, o bien prohibitivo por caro, proceder a pagar o a transferir el importe de la obligación en la fecha del balance. No obstante, la estimación del importe que la entidad vaya a necesitar, para hacer el pago o la transferencia citados, proporcionará la mejor evaluación del desembolso necesario para cancelar la obligación presente en la fecha del balance.
- 38 Las estimaciones de cada uno de los desenlaces posibles, así como de su efecto financiero, se determinarán por el juicio de la gerencia de la entidad, complementado por la experiencia que se tenga en operaciones similares y, en algunos casos, por informes de expertos. La evidencia a considerar también incluye cualquier dato suministrado por sucesos ocurridos tras la fecha de cierre de los estados financieros.
- 39 Las incertidumbres que rodean al importe a reconocer como provisión se tratan de diferentes formas, atendiendo a las circunstancias particulares de cada caso. En el caso de que la provisión, que se está midiendo, se refiera a una población importante de casos individuales, la obligación presente se estimará promediando todos los posibles desenlaces por sus probabilidades asociadas. El nombre de este método estadístico es el de “valor esperado”. La provisión, por tanto, será diferente dependiendo de si la probabilidad de que se presente una pérdida es, por ejemplo, del 60 por ciento o del 90 por ciento. En el caso de que el rango de desenlaces posibles sea un continuo, y cada punto del mismo tenga la misma probabilidad que otro, se utilizará el valor medio del intervalo.

**Ejemplo**

La entidad vende sus productos con garantía, de forma que los consumidores tienen cubierto el costo de las reparaciones de cualquier defecto de manufactura que pueda aparecer, hasta seis meses después de la compra. Si se detectaran defectos menores en todos los productos vendidos, los costos de reparación de todos ellos ascenderían a 1 millón. En el caso de que se detectaran defectos importantes en todos los productos vendidos, los costos correspondientes de reparación ascenderían a 4 millones. La experiencia de la entidad en el pasado, junto con las expectativas futuras, indican que, para el año próximo, no aparecerán defectos en el 75 por ciento de los artículos, se detectarán defectos menores en el 20 por ciento y en el restante 5 por ciento aparecerán defectos importantes. De acuerdo con el párrafo 24, la entidad habrá de evaluar la salida probable de recursos para cubrir la garantía del conjunto de los artículos.

El valor esperado del costo de las reparaciones será:

$$(75\% \text{ de cero}) + (20\% \text{ de } 1 \text{ millón}) + (5\% \text{ de } 4 \text{ millones}) = 400.000$$

- 40 Cuando se esté evaluando una obligación aislada, la mejor estimación de la deuda puede venir constituida por el desenlace individual que resulte más probable. No obstante, también en este caso la entidad considerará otros desenlaces posibles. En el caso de que los otros desenlaces posibles sean, o bien mucho más caros, o mucho más baratos que el desenlace más probable, la mejor estimación puede ser por una cuantía mayor o menor, respectivamente, que la correspondiente a éste. Por ejemplo, si la entidad ha de corregir un defecto importante en una planta industrial de gran dimensión, construida para un determinado cliente, y el costo de conseguir la reparación del defecto al primer intento, que es el desenlace más probable, es de 1.000, dotará una provisión de mayor cuantía para contemplar la posibilidad de que fueran necesarios intentos adicionales, siempre que la probabilidad de tener que realizarlos fuera significativa.
- 41 La provisión se mide antes de impuestos, puesto que sus consecuencias fiscales, así como los cambios que pueda sufrir el valor de la misma, se tratan en la NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*.

## Riesgo e incertidumbres

- 42 **Para realizar la mejor estimación de la provisión, deben ser tenidos en cuenta los riesgos e incertidumbres que, inevitablemente, rodean a la mayoría de los sucesos y las circunstancias concurrentes a la valoración de la misma.**
- 43 Con el término riesgo se describe la variabilidad en los desenlaces posibles. Un ajuste por la existencia de riesgo puede aumentar el importe por el que se mide una obligación. Será preciso tener precaución, al realizar juicios valorativos en condiciones de incertidumbre, de manera que no sobrevaloren los activos o los ingresos, y que no se infravaloren los pasivos o los gastos. No obstante, la incertidumbre no es una justificación para la creación de provisiones excesivas, o para la sobrevaloración deliberada de los pasivos. Por ejemplo, si el costo estimado de un desenlace particularmente adverso se evalúa de forma prudente, entonces tal desenlace, de forma deliberada, se trata como más probable que lo que efectivamente es. Es preciso tener cuidado para evitar la duplicación de los ajustes por riesgo e incertidumbre, con la consiguiente sobrevaloración del importe de la provisión.

- 44 La información adicional acerca de las incertidumbres, que guardan relación con el importe final del desembolso, se realizará de acuerdo con lo establecido en el párrafo 85(b).

### **Valor presente**

- 45 **Cuando resulte importante el efecto financiero producido por el descuento, el importe de la provisión debe ser el valor presente de los desembolsos que se espera sean necesarios para cancelar la obligación.**
- 46 Debido al valor temporal del dinero, una provisión que se refiere a salidas de efectivo cercanas a la fecha de cierre, resulta más onerosa para la entidad que otra referida a salidas por igual importe pero fechas más lejanas. El importe de las provisiones, por tanto, será objeto de descuento cuando el efecto de hacerlo resulte significativo.
- 47 **La tasa o tasas de descuento deben ser consideradas antes de impuestos, y deben reflejar las evaluaciones correspondientes al valor temporal del dinero que el mercado esté haciendo en la fecha del balance, así como el riesgo específico del pasivo correspondiente. La tasa o tasas de descuento no deben reflejar los riesgos que hayan sido ya objeto de ajuste, al hacer las estimaciones de los flujos de efectivo futuros relacionados con la provisión.**

### **Sucesos futuros**

- 48 **Los sucesos futuros, que puedan afectar a la cuantía necesaria para cancelar la obligación, deben ser objeto de reflejo en la evaluación de la misma, siempre que haya una evidencia objetiva suficiente de que puedan aparecer efectivamente.**
- 49 Las expectativas sobre sucesos futuros pueden ser particularmente importantes en la medición de las provisiones. Por ejemplo, la entidad puede creer que el costo de limpiar un determinado emplazamiento industrial, al final de su vida útil, puede quedar reducido gracias a futuros cambios en la tecnología. El importe que se reconozca como provisión habrá de reflejar una expectativa razonable de observadores objetivos y técnicamente cualificados, teniendo en cuenta toda la experiencia disponible sobre la tecnología que será posible utilizar en el momento de proceder a la limpieza. De esta forma, resultará apropiado incluir, por ejemplo, las reducciones de costo relacionadas con el aumento de experiencia asociada con la aplicación de la tecnología actual, o el costo esperado de aplicar la tecnología actual en operaciones mayores o más complejas que se han llevado a cabo previamente. No obstante, la entidad no anticipará el desarrollo de una tecnología completamente nueva de limpieza, al hacer las estimaciones, a menos que ello esté apoyado por una evidencia suficientemente objetiva.
- 50 El efecto de la posible nueva legislación será tomado en cuenta, al medir las obligaciones ya existentes, cuando haya suficiente evidencia objetiva de que la normativa conocida será la que se apruebe sin prácticamente ningún cambio. La variedad de circunstancias que surgen en la práctica hacen imposible especificar un solo suceso que, en todos los casos, produzca la evidencia objetiva suficiente. Por otra parte, la evidencia es necesaria tanto en lo que la legislación vaya a exigir, como en que será prácticamente seguro que se aprobará e implementará siguiendo los procedimientos ordinarios. En muchos casos, no existirá evidencia objetiva suficiente hasta el momento en que se haya promulgado la legislación.

## Desapropiaciones esperadas de activos

- 51 Las ganancias esperadas por la desapropiación de activos no deben ser tenidas en cuenta al evaluar el importe de la provisión.**
- 52 Las ganancias esperadas por la desapropiación de activos no se tomarán en cuenta, al medir el importe de la provisión, incluso en el caso de que la desapropiación en cuestión esté ligada estrechamente al suceso que ha hecho surgir la provisión. Por el contrario, la entidad reconocerá las ganancias de la desapropiación esperada de activos en el momento que se especifica en la Norma Internacional de Contabilidad que se refiera al tipo de activo en cuestión.

## Reembolsos

---

- 53 En el caso de que la entidad espere que una parte o la totalidad del desembolso necesario para liquidar la provisión le sea reembolsado por un tercero, tal reembolso será objeto de reconocimiento cuando, y sólo cuando, sea prácticamente segura su recepción si la entidad cancela la obligación objeto de la provisión. El reembolso, en tal caso, debe ser tratado como un activo independiente. El importe reconocido para el activo no debe exceder al importe de la provisión.**
- 54 En el estado de resultados, el gasto relacionado con la provisión puede ser objeto de presentación como una partida neta del importe reconocido como reembolso a recibir.**
- 55 En ciertas ocasiones, la entidad puede considerar el hecho de que un tercero se hará cargo de la totalidad, o una parte, del desembolso requerido para liquidar una provisión (por ejemplo, a través de la existencia de contratos de seguro, de cláusulas de indemnización o de garantías de proveedores). El tercero en cuestión puede, o bien reembolsar los importes ya pagados por la entidad, o bien pagar tales cantidades directamente.
- 56 En muchos casos, la entidad responderá de la totalidad del importe en cuestión, de forma que tendrá que liquidarlo por entero si el tercero no paga por cualquier razón. En tal situación, la provisión se reconocerá por el importe total, y se procederá a reconocer separadamente un activo por el reembolso esperado, cuando sea prácticamente seguro que se vaya a recibir si la entidad hace frente al pasivo recogido en la provisión.
- 57 En algunos casos, la entidad puede no tener que responder de los pagos en cuestión si el tercero responsable deja de realizar el desembolso. En tal caso, la entidad no tendrá responsabilidad por tales pagos, y por tanto no se incluirán en el cálculo de la provisión.
- 58 Como se ha resaltado en el párrafo 29, una obligación por la que la entidad es responsable de forma conjunta y solidaria, será un pasivo de tipo contingente, por la parte y en la medida que se espere sea liquidado por los terceros en cuestión.

## Cambios en el valor de las provisiones

---

- 59 Las provisiones deben ser objeto de revisión en cada fecha del balance, y ajustadas en su caso para reflejar la mejor estimación existente en ese momento. En el caso de que no sea ya probable la salida de recursos, que incorporen beneficios económicos, para cancelar la obligación correspondiente, se procederá a liquidar o revertir la provisión.**

- 60 Cuando se haya usado el descuento para determinar el importe de la provisión, el importe en libros de la misma aumentará en cada periodo para reflejar el paso del tiempo. Tal incremento se reconocerá como un costo financiero.

## **Aplicación de las provisiones**

---

- 61 **Cada provisión deberá ser utilizada sólo para afrontar los desembolsos para los cuales fue originalmente reconocida.**
- 62 Sólo se aplicará la provisión para cubrir los desembolsos relacionados originalmente con su dotación. El hecho de realizar desembolsos contra una provisión que fue, en su origen, dotada para propósitos diferentes, produciría el efecto de encubrir el impacto de dos sucesos distintos.

## **Aplicación de las reglas de reconocimiento y medición**

---

### **Pérdidas futuras derivadas de las operaciones**

- 63 **No deben reconocerse provisiones por pérdidas futuras derivadas de las operaciones.**
- 64 Las pérdidas futuras derivadas de las operaciones no cumplen las condiciones de la definición de pasivo, dada en el párrafo 10, ni tampoco los criterios generales para el reconocimiento de las provisiones, dados en el párrafo 14.
- 65 Las expectativas de pérdidas futuras derivadas de las actividades ordinarias pueden ser indicativas de que ciertos activos de la operación han sufrido un deterioro del valor. La entidad deberá realizar la comprobación pertinente del deterioro del valor, según establece la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos*.

### **Contratos de carácter oneroso**

- 66 **Si la entidad tiene un contrato de carácter oneroso, las obligaciones presentes que se deriven del mismo deben ser reconocidas y medidas, en los estados financieros, como provisiones.**
- 67 Muchos contratos (por ejemplo, algunas órdenes rutinarias de compra) pueden ser revocados sin pagar ninguna compensación a la otra parte, y por tanto no producirán obligación alguna. Otros contratos establecen tanto derechos como obligaciones para cada una de las partes contratantes. Cuando ciertas circunstancias convierten en onerosos a tales contratos, los mismos caen dentro del alcance de esta Norma, y se reconocerán las obligaciones que pudieran existir. Los contratos pendientes de ejecución, que no sean de carácter oneroso, caen fuera del alcance de la Norma.
- 68 En esta Norma se define un contrato de carácter oneroso como aquél en el que los costos inevitables de cumplir con las obligaciones que conlleva, exceden a los beneficios económicos que se esperan recibir del mismo. Los costos inevitables del contrato reflejarán los menores costos netos por resolver el mismo, o lo que es igual, el importe menor entre el costo de cumplir sus cláusulas y la cuantía de las compensaciones o multas que se deriven de su incumplimiento.
- 69 Antes de proceder a dotar una provisión independiente por causa de un contrato de carácter oneroso, la entidad reconocerá cualesquiera pérdidas por deterioro del valor que correspondan a los activos dedicados a cumplir las obligaciones derivadas del contrato (véase la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos*).

## Reestructuración

- 70 Los siguientes ejemplos recogen sucesos que pueden caer dentro de la definición de reestructuración:
- (a) venta o liquidación de una línea de actividad;
  - (b) la clausura de un emplazamiento de la entidad en un país o región, o bien la reubicación de las actividades que se ejercían en un país o región a otros distintos;
  - (c) los cambios en la estructura de la gerencia, como por ejemplo la eliminación de un nivel o escala de directivos empresariales; y
  - (d) las reorganizaciones importantes, que tienen un efecto significativo sobre la naturaleza y enfoque de las actividades de la entidad.
- 71 Se reconocerá una provisión por costos de reestructuración, sólo cuando se cumplan las condiciones generales de reconocimiento de provisiones establecidas en el párrafo 14. En los párrafos 72 a 83 se determina cómo aplicar los criterios generales de reconocimiento al caso de las reestructuraciones.
- 72 **Surge, para la entidad, una obligación implícita, por causa de una reestructuración, sólo cuando:**
- (a) **tiene un plan formal y detallado para proceder a la reestructuración, en el que se identifican, al menos:**
    - (i) **las actividades empresariales, o la parte de las mismas, implicadas;**
    - (ii) **las principales ubicaciones afectadas;**
    - (iii) **la ubicación, función y número aproximado de los empleados que serán indemnizados tras prescindir de sus servicios;**
    - (iv) **los desembolsos que se llevarán a cabo; y**
    - (v) **las fechas en las que el plan será implementado; y además**
  - (b) **ha producido una expectativa válida entre los afectados, en el sentido de que la reestructuración se llevará a cabo, ya sea por haber comenzado a implementar el plan o por haber anunciado sus principales características a los mismos.**
- 73 La evidencia de que la entidad ha comenzado a llevar a cabo el plan de reestructuración podría venir dada, por ejemplo, por un plan de desmantelamiento de las instalaciones o de venta de los activos correspondientes, y también por el anuncio público de las principales características del plan. El anuncio público del plan detallado de reestructuración constituirá una obligación implícita para reestructurar, sólo si se hace de tal manera y con suficiente detalle (es decir, dando a conocer las principales características del mismo), que sea capaz de producir expectativas válidas entre los terceros implicados, esto es, entre los clientes, proveedores y empleados (o sus representantes), sobre el hecho de que la entidad va a llevar efectivamente a cabo la reestructuración.
- 74 Para que el plan sea suficiente como para dar lugar a una obligación implícita por la entidad, al comunicárselo a los que resulten afectados por él, es necesario que su implantación esté planeada para dar comienzo en cuanto sea posible, y además que el calendario de actuaciones haga improbable cualquier cambio significativo sobre lo inicialmente previsto. Si, por el contrario, se espera que transcurra un largo periodo de

tiempo antes de que la reestructuración comience, o bien que la reestructuración requiera un intervalo de tiempo no razonable por dilatado, es improbable que el plan produzca expectativas válidas, entre los terceros afectados, sobre el hecho de que la entidad está comprometida en una reestructuración, puesto que el calendario de actuaciones da a la entidad oportunidades para cambiar sus planes iniciales.

- 75 Si la decisión de la gerencia o el órgano de administración de la entidad para realizar una reestructuración ha sido tomada, antes de la fecha del balance, no dará lugar a la existencia de una obligación implícita, a menos que la citada entidad, antes de la fecha del balance, haya:
- (a) empezado a ejecutar el plan de reestructuración; o bien
  - (b) anunciado las principales características del plan de reestructuración, a todos los que vayan a resultar afectados por el mismo, de una manera suficientemente concreta como para producir, en los mismos, expectativas válidas en el sentido de que la entidad va a llevar a cabo la reestructuración.

Si la entidad comienza a ejecutar el plan de reestructuración, o anuncia sus principales características a los afectados por el mismo, después de la fecha del balance, se requiere que revele este hecho, según lo establecido por la NIC 10 *Hechos Ocurridos Después de la Fecha del Balance*, si los efectos son significativos y la falta de información pudiera afectar a las decisiones económicas de los usuarios a partir de los estados financieros.

- 76 Una obligación implícita no se genera sólo por la decisión tomada por la gerencia de la entidad, no obstante puede surgir de otros sucesos anteriores asociados con tal decisión. Por ejemplo, las negociaciones con los representantes de los empleados para discutir las indemnizaciones por despido colectivo, o con posibles compradores para la venta de las instalaciones que constituyen una operación, pueden haber producido acuerdos firmes que para su efectividad necesiten sólo la aprobación correspondiente del órgano de administración. Una vez que se ha conseguido esta aprobación, y ha sido comunicada a los terceros implicados, la entidad tiene una obligación implícita para reestructurar, siempre y cuando se cumplan las condiciones del párrafo 72.
- 77 En algunos países, la decisión última de la reestructuración descansa en un órgano o junta entre cuyos miembros se incluyen representantes de intereses distintos de los que corresponden a la gerencia (por ejemplo, de empleados), o bien es preciso informar convenientemente a tales representantes antes de que el órgano de administración tome la decisión. En tanto en cuanto la decisión tomada por este órgano implica la comunicación a los anteriores representantes, puede dar lugar a una obligación implícita para reestructurar.
- 78 **No surge ningún tipo de obligación para la entidad por causa de la desapropiación de una de sus operaciones, hasta que la entidad se ha comprometido en vender, es decir, hasta que exista un compromiso firme de venta.**
- 79 Incluso en el caso de que la entidad haya tomado la decisión de vender una determinada operación, y haya anunciado públicamente su decisión, no estará comprometida a la venta hasta que haya identificado al comprador y exista un compromiso firme con él. Hasta el momento en que se produzca tal compromiso firme, la entidad puede cambiar sus intenciones iniciales, y por otra parte tendrá que tomar otro curso de acción si no puede encontrar un comprador que le ofrezca condiciones aceptables. Cuando se contempla la venta de una operación, como una parte de la reestructuración, se comprobará, en primer lugar, el posible deterioro del valor de los activos pertenecientes a la misma, atendiendo a lo establecido en la NIC 36 *Deterioro*

*del Valor de los Activos.* En este caso hay que tener en cuenta que, al ser la venta sólo una parte de la reestructuración, podría aparecer una obligación implícita por otros aspectos de la reestructuración antes de que existiera un compromiso firme de venta.

- 80 La provisión por reestructuración debe incluir sólo los desembolsos que surjan directamente de la reestructuración, que son aquellos que de forma simultánea están:**
- (a) **necesariamente impuestos por la reestructuración; y**
  - (b) **no asociados con las actividades que continúan en la entidad.**
- 81 Una provisión por reestructuración no incluye costos tales como los de:
- (a) formación o reubicación del personal que permanezca dentro de la entidad;
  - (b) comercialización o publicidad; e
  - (c) inversión en nuevos sistemas informáticos o redes de distribución.
- Tales desembolsos tienen relación con la gestión futura de la actividad, y por tanto no son pasivos derivados de la reestructuración en la fecha del balance. Tales gastos o inversiones se tratarán, contablemente, de la misma manera que si se produjeran con independencia de la reestructuración.
- 82 Las pérdidas identificables, derivadas de la operación de las actividades afectadas por la reestructuración, no se incluirán en el importe de la provisión, salvo que estén relacionadas con un contrato de carácter oneroso, tal y como se define en el párrafo 10.
- 83 Como se exige en el párrafo 51, las posibles ganancias derivadas de la venta de activos no se tendrán en consideración al medir el importe de la provisión por reestructuración, incluso aunque las mismas se consideren como una parte integrante de la propia reestructuración.

## **Información a revelar**

---

- 84 Para cada tipo de provisión, la entidad debe informar acerca de:**
- (a) **el importe en libros al principio y al final del periodo;**
  - (b) **las dotaciones efectuadas en el periodo, incluyendo también los incrementos en las provisiones existentes;**
  - (c) **los importes utilizados (esto es, aplicados o cargados contra la provisión) en el transcurso del periodo;**
  - (d) **los importes no utilizados que han sido objeto de liquidación o reversión en el periodo; y**
  - (e) **el aumento, durante el periodo, en los saldos objeto de descuento, por causa de los intereses acumulados, así como el efecto que haya podido tener cualquier eventual cambio en la tasa de descuento.**
- No es preciso suministrar información comparativa.**
- 85 La entidad debe revelar, por cada tipo de provisión, información sobre los siguientes extremos:**
- (a) **una breve descripción de la naturaleza de la obligación contraída, así como el calendario esperado de las salidas de beneficios económicos, producidos por la misma;**



- (b) una indicación acerca de las incertidumbres relativas al importe o al calendario de las salidas de recursos que producirá la provisión. En los casos en que sea necesario para suministrar la información adecuada, la entidad debe revelar la información correspondiente a las principales hipótesis realizadas sobre los sucesos futuros a los que se refiere el párrafo 48; y
  - (c) el importe de cualquier eventual reembolso, informando además de la cuantía de los activos que hayan sido reconocidos para recoger los eventuales reembolsos esperados.
- 86 **A menos que la posibilidad de una eventual salida de recursos para liquidarla sea remota, la entidad debe dar, para cada tipo de pasivo contingente en la fecha del balance, una breve descripción de la naturaleza del mismo y, cuando fuese posible:**
- (a) una estimación de sus efectos financieros, medidos según lo establecido en los párrafos 36 a 52;
  - (b) una indicación de las incertidumbres relacionadas con el importe o el calendario de las salidas de recursos correspondientes; y
  - (c) la posibilidad de obtener eventuales reembolsos.
- 87 Para determinar qué provisiones o qué pasivos contingentes pueden agregarse en cada uno de los tipos o clases, es necesario considerar si la naturaleza de las partidas es lo suficientemente similar como para admitir una información común que las abarque todas, para cumplir con los requisitos establecidos en los párrafos 85, (a) y (b), y 86, (a) y (b). De esta forma, puede resultar apropiado considerar como un sólo tipo de provisión, las partidas relativas a las garantías de los diferentes productos, pero podría no resultar apropiado agrupar en un solo tipo de provisión los importes relativos a las garantías comunes y las referidas a reclamaciones judiciales.
- 88 Cuando nacen, de un mismo conjunto de circunstancias, una provisión y un pasivo contingente, la entidad redactará las revelaciones complementarias exigidas por los párrafos 84 a 86, de manera que se muestren la relación existente entre una y otro.
- 89 **En el caso de que sea probable la entrada de beneficios económicos, la entidad debe incluir en las notas una breve descripción de la naturaleza de los activos contingentes correspondientes, existentes en la fecha del balance y, cuando ello sea posible, una estimación de sus efectos financieros, medidos utilizando los principios establecidos para las provisiones en los párrafos 36 a 52.**
- 90 Es muy importante que, la información que se suministre sobre los activos de carácter contingente, evite las indicaciones que puedan confundir respecto a la posibilidad de la obtención de los ingresos correspondientes.
- 91 **En aquellos casos en los que no se revele la información exigida por los párrafos 86 y 89, porque no sea posible hacerlo, este hecho debe ser revelado en las notas correspondientes.**
- 92 **En ciertos casos posibles, pero extremadamente raros en la práctica, puede esperarse que la información a revelar relativa a algunos de los extremos exigidos en los párrafos 84 a 89, perjudique seriamente a la posición de la entidad, en disputas con terceros relativas a las situaciones que contemplan las provisiones, los pasivos contingentes o los activos de igual naturaleza. En tales casos, no es preciso que la entidad revele esta información, pero debe describir la naturaleza genérica de la disputa, junto con el hecho de que se ha omitido la información y las razones que han llevado a tomar tal decisión.**

## **Disposiciones transitorias**

---

- 93      **La entidad debe contabilizar el efecto de adoptar esta Norma, ya sea en la fecha de entrada en vigencia o con anterioridad a la misma, ajustando el saldo inicial de ganancias retenidas, en el periodo en que se decida su aplicación contable. Se aconseja a las entidades, pero no se exige, que ajusten el saldo inicial de las ganancias retenidas correspondientes al periodo más antiguo para el que presenten datos, reexpresando de nuevo toda la información comparativa ofrecida. En el caso de no reexpresar la información comparativa, este hecho debe ser objeto de revelación en las notas.**
- 94      [Eliminado]

## **Fecha de vigencia**

---

- 95      **Esta Norma Internacional de Contabilidad tendrá vigencia para los estados financieros que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de julio de 1999. Se aconseja anticipar su aplicación. Si alguna entidad aplica esta Norma en periodos que comiencen antes del 1 de julio de 1999, debe dar cuenta de este hecho en la nota correspondiente.**
- 96      [Eliminado]

## Apéndice A

### Tablas – Provisiones, pasivos contingentes, activos contingentes y reembolsos

*Este apéndice acompaña, pero no forma parte de, la NIC 37. Su propósito es el de resumir las principales exigencias de la Norma.*

#### Provisiones y pasivos contingentes

<b>En el caso de que, como consecuencia de sucesos pasados, pueda producirse una salida de recursos económicos que incorporen beneficios económicos para pagar: (a) una obligación presente, o (b) una obligación posible, cuya existencia ha de ser confirmada sólo por la ocurrencia, o en su caso por la no ocurrencia, de uno o más eventos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la entidad.</b>		
<b>Existe una obligación presente que probablemente exija una salida de recursos.</b>	<b>Existe una obligación posible, o una obligación presente, que puede o no exigir una salida de recursos.</b>	<b>Existe una obligación posible, o una obligación presente en la que se considera remota la posibilidad de salida de recursos.</b>
Se procede a reconocer una provisión (párrafo 14).	No se reconoce provisión (párrafo 27).	No se reconoce provisión (párrafo 27).
Se exige revelar información complementaria sobre la provisión (párrafos 84 y 85).	Se exige revelar información complementaria sobre el pasivo contingente (párrafo 86).	No se exige revelar información complementaria (párrafo 86).

También aparece un pasivo contingente en el caso, extremadamente raro, de que exista una obligación que no pueda ser reconocida en los estados financieros porque no pueda ser valorada con fiabilidad. Se exige información complementaria sobre este tipo de pasivo contingente.

#### Activos contingentes

<b>En el caso de que, como consecuencia de sucesos pasados, exista un activo posible, cuya existencia ha de ser confirmada sólo por la ocurrencia, o en su caso por la no ocurrencia, de uno o más eventos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la entidad.</b>		
<b>La entrada de beneficios económicos es prácticamente cierta</b>	<b>La entrada de beneficios económicos es probable, pero no prácticamente cierta.</b>	<b>La entrada de beneficios económicos no es probable.</b>
El activo no es de carácter contingente (párrafo 33).	No se reconoce ningún activo (párrafo 31).	No se reconoce ningún activo (párrafo 31).
	Se exige revelar información complementaria (párrafo 89).	No se exige revelar ningún tipo de información a (párrafo 89).

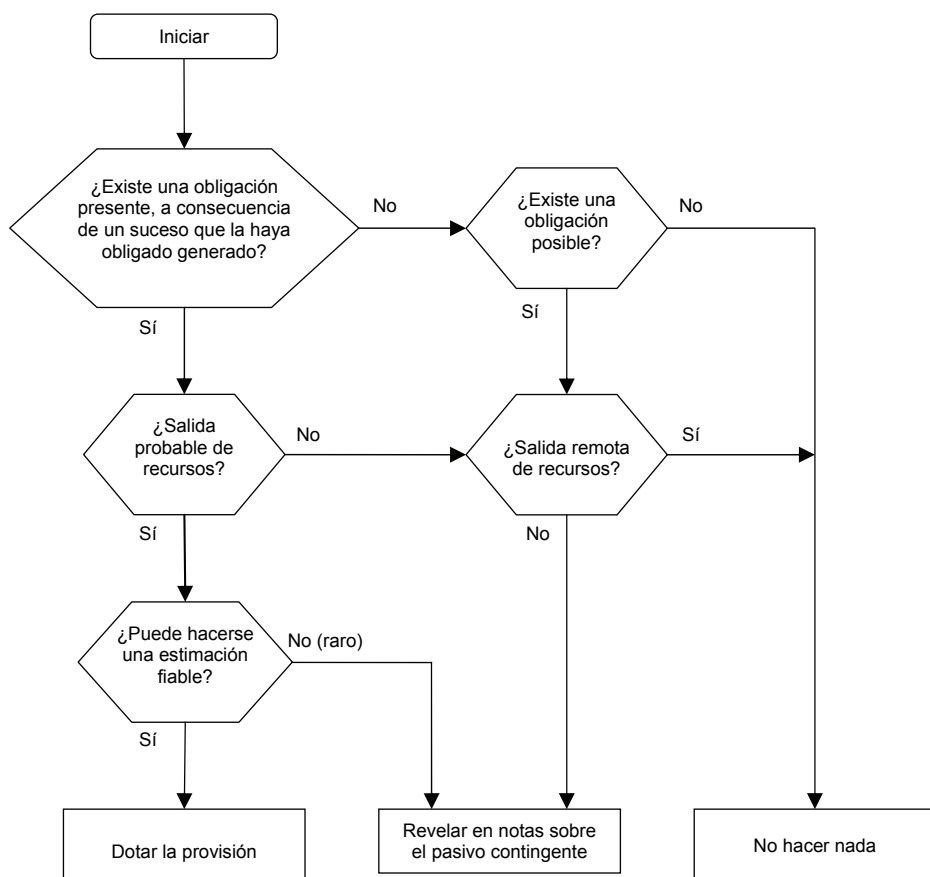
## Reembolsos

<p><b>Se espera que una parte o la totalidad de los desembolsos necesarios para liquidar una provisión sean reembolsados a la entidad por un tercero.</b></p>		
<p><b>La entidad no ha contraído obligaciones por la parte del desembolso que ha de ser reembolsado por el tercero.</b></p>	<p><b>La entidad está obligada por la parte de la deuda cuyo reembolso se espera, y además está prácticamente segura de que recibirá el reembolso cuando pague la provisión.</b></p>	<p><b>La entidad está obligada por la parte de la deuda cuyo reembolso se espera, pero el reembolso no es prácticamente seguro cuando la entidad pague la provisión.</b></p>
<p>La entidad no tiene responsabilidad por el importe que ha de ser reembolsado (párrafo 57).</p>	<p>El reembolso es objeto de reconocimiento, como activo independiente, en el balance, y el ingreso correspondiente puede ser compensado con el gasto relacionado en el estado de resultados. El importe reconocido como reembolso esperado no superará al pasivo correspondiente (párrafos 53 y 54).</p>	<p>El reembolso esperado no se reconoce como un activo (párrafo 53).</p>
<p>No se exige revelar información.</p>	<p>Se revela información sobre las condiciones del reembolso a la vez que del importe del mismo (párrafo 85 (c)).</p>	<p>Se revela información a sobre el reembolso esperado (párrafo 85(c)).</p>

## Apéndice B

### Árbol de decisión

*Este apéndice acompaña, pero no forma parte de, la NIC 37. Su propósito es el de resumir las principales exigencias de la Norma para las provisiones y los pasivos contingentes.*



Nota: en algunos casos raros no queda claro si existe o no una obligación en el momento presente. En tales circunstancias, se considera que un suceso ocurrido en el pasado ha dado origen a una obligación presente si, teniendo en cuenta toda la evidencia disponible, existe una probabilidad mayor de que se haya incurrido en la obligación, en la fecha del balance, que de lo contrario (párrafo 15 de la Norma).

## Apéndice C

### Ejemplos de reconocimiento de provisiones

*Este Apéndice acompaña, pero no forma parte de, la NIC 37.*

*Todas las entidades de los ejemplos que siguen cierran su periodo contable a 31 de diciembre. En todos los casos existe la suposición de que puede hacerse una estimación fiable de todas las salidas de recursos esperadas. En algunos ejemplos, las circunstancias que se describen pudieran haber producido pérdidas por deterioro en el valor de algunos activos, pero este extremo particular no es objeto de tratamiento en este Apéndice.*

*Las referencias cruzadas que se indican en los ejemplos indican los párrafos de la Norma que son particularmente relevantes. El Apéndice debe leerse en el contexto de la redacción global de la Norma.*

*En los casos donde el efecto del valor temporal del dinero es significativo, las referencias a la “mejor estimación” se entienden efectuadas al valor presente de la partida correspondiente.*

#### **Ejemplo 1 Garantías sobre productos vendidos**

Una entidad de manufacturas ofrece, a los compradores de su producto, garantías en el momento de realizar sus adquisiciones. En virtud de las condiciones del contrato de venta, la entidad manufacturera se compromete a subsanar, por medio de la reparación o de la sustitución de los productos, los defectos de fabricación que se pongan de manifiesto en el transcurso de tres años desde el momento de la transacción. Según la experiencia pasada, es probable (es decir, es más posible su ocurrencia que lo contrario) que se presenten algunas reclamaciones en el periodo de garantía.

**Obligación presente como consecuencia de un suceso pasado que ha dado origen a la misma** – el suceso que da origen a la obligación es la venta del producto con garantía, la cual hace que se produzca una obligación legal.

**Una salida de recursos que incorporan beneficios económicos** – resulta probable para el conjunto de las garantías a los compradores (véase el párrafo 24).

**Conclusión** – Se reconocerá una provisión por el importe de la mejor estimación de los costos de reparar o sustituir los productos vendidos antes de la fecha del balance (véanse los párrafos 14 y 24).

#### **Ejemplo 2A Caso de legislación, referente a terrenos contaminados, cuya aprobación es prácticamente segura**

Una entidad petrolífera produce contaminación, pero no sanea los terrenos que ha utilizado más que cuando la legislación del país en el que opera obliga a ello. Un determinado país en el cual tiene operaciones no cuenta, hasta el momento presente, con legislación que le obligue al saneamiento de los terrenos utilizados. Sin embargo, es prácticamente seguro que, poco después del 31 de diciembre del año 2000, se aprobará en el país en cuestión una ley, ahora en proyecto, que obligará a la entidad a sanear y limpiar los terrenos ya contaminados.

**Obligación presente como consecuencia de un suceso pasado que ha dado origen a la misma** – el suceso que da origen a la obligación es la contaminación de los terrenos, a causa de la práctica seguridad de la aprobación de la legislación que exige su saneamiento y limpieza.

**Salida de recursos que incorporan beneficios económicos** – Probable.

**Conclusión** – Se reconocerá la oportuna provisión, por importe de la mejor estimación de los costos de saneamiento y limpieza de los terrenos (véanse los párrafos 14 y 22).

## Ejemplo 2B Caso de una obligación implícita para sanear terrenos contaminados

Una entidad petrolera, que produce contaminación en los terrenos que explota, opera en un país donde no existe legislación medioambiental. No obstante, la entidad cuenta con una bien conocida política medioambiental, según la cual toma bajo su responsabilidad la limpieza de toda la contaminación que produce su actividad. La entidad hace honor a sus compromisos.

**Obligación presente como consecuencia de un suceso pasado que ha dado origen a la misma** – El suceso que ha dado origen al compromiso es la contaminación de los terrenos, produciendo una obligación implícita, puesto que la conducta de la entidad ha creado una expectativa válida, ante los afectados, de que procederá al saneamiento de la contaminación causada.

**Una salida de recursos que incorporan beneficios económicos** – Probable.

**Conclusión** – Se reconocerá la oportuna provisión, por importe de la mejor estimación de los costos de saneamiento y limpieza de los terrenos (véanse tanto el párrafo 10, para la definición de obligación implícita, como los párrafos 14 y 17).

## Ejemplo 3 Plataforma petrolífera marina

Una entidad explota un yacimiento marino, y la concesión que tiene para hacerlo le exige retirar la plataforma petrolífera al final del periodo de producción y restaurar el fondo marino. El noventa por ciento de los eventuales costos tienen relación con la retirada de la plataforma y con la restauración de los daños causados por su instalación, mientras que sólo el diez por ciento de los citados costos se deriva de la extracción del crudo. En la fecha del balance, ha sido construida e instalada la plataforma, pero no se ha comenzado la extracción de petróleo.

**Obligación presente como consecuencia de un suceso pasado que ha dado origen a la misma** – Es la construcción e instalación de la plataforma, según las condiciones de la concesión, el suceso que produce la obligación legal de retirarla y restaurar el fondo marino, y por tanto este es el suceso que da origen a la obligación. A la fecha de cierre del periodo, no obstante, no hay ninguna obligación de reparar los daños que se deriven de la extracción del crudo.

**Una salida de recursos que incorporan beneficios económicos** – Probable.

**Conclusión** – Se reconocerá una provisión, por importe del noventa por ciento de la mejor estimación de los eventuales costos, que corresponde a los de retirada de la plataforma petrolífera y restauración de los daños causados por su construcción e instalación (véase el párrafo 14). Estos costos se sumarán al resto de los que compongan el importe en libros de la plataforma. El restante diez por ciento de los costos, que surgirán por la obtención del crudo, se reconocerán a medida que el petróleo sea extraído.

## Ejemplo 4 Reembolso de las ventas a voluntad del cliente

Un almacén de venta al detalle tiene la política de reembolsar las ventas a los clientes que no estén satisfechos con ellas, incluso en los casos en los que no hay obligación legal de hacerlo. Esta práctica de reembolso a voluntad del cliente es ampliamente conocida.

**Obligación presente como consecuencia de un suceso pasado que ha dado origen a la misma** – El suceso que da origen al compromiso es la venta del producto, de la que surge la obligación implícita, puesto que el comportamiento pasado del almacén ha dado pie a la creación de una expectativa válida por parte de los clientes, a los que éste reembolsa a voluntad sus compras.

**Salida de recursos que incorporan beneficios económicos** – Probable, puesto que una determinada proporción de los bienes se devuelven y reembolsan (véase el párrafo 24).

**Conclusión** – Se reconocerá una provisión por importe de la mejor estimación de los costos de los reembolsos a efectuar (véanse tanto el párrafo 10, para la definición de obligación implícita, como los párrafos 14, 17 y 24).

### **Ejemplo 5A Cierre de una división, que no se llevará a cabo antes de la fecha de cierre del balance**

El 12 de diciembre del año 2000, el órgano de administración de la entidad decidió cerrar una de sus divisiones. Con anterioridad al cierre de ese periodo contable (que tuvo lugar el 31 de diciembre del año 2000) ni se comunicó la decisión a ninguno de los afectados ni se tomó ninguna otra medida para llevar a cabo la clausura decidida.

**Obligación presente como consecuencia de un suceso pasado que ha dado origen a la misma** – No ha habido ningún suceso que de origen a compromisos, y por tanto no existe obligación alguna.

**Conclusión** – No se reconocerá provisión alguna (véanse los párrafos 14 y 72).

### **Ejemplo 5B Cierre de una división, que ha sido objeto de comunicación o implementación antes de la fecha de cierre del periodo**

El 12 de diciembre del año 2000, el órgano de administración tomó la decisión de cerrar la división que fabricaba un producto en particular. El 20 de diciembre del mismo año se acordó, por parte del órgano, un plan detallado para implementar el cierre: se mandaron cartas a los clientes avisándoles de que se buscarán una fuente alternativa de suministro, a la vez que se mandaron los correspondientes avisos para el personal que prestaba sus servicios en la división.

**Obligación presente como consecuencia de un suceso pasado que ha dado origen a la misma** – El suceso que ha dado origen a la obligación es la comunicación realizada a los clientes y al personal de la división, lo cual ha dado lugar a una obligación implícita desde esa fecha, puesto que ha creado una expectativa válida respecto a la clausura de la división y a sus efectos.

**Salida de recursos que incorporan beneficios económicos** – Probable.

**Conclusión** – Se reconocerá una provisión a 31 de diciembre del año 2000, por el importe de la mejor estimación de los costos que se derivarán del cierre de la división (véanse los párrafos 14 y 72).

### **Ejemplo 6 Obligación legal de colocar filtros para el humo**

Según la legislación recién aprobada, la entidad está obligada a colocar filtros para el humo en las chimeneas de sus fábricas antes del 30 de junio del año 2000. La entidad no ha colocado tales filtros:

(a) A la fecha del balance, el 31 de diciembre del año 1999

**Obligación presente como consecuencia de un suceso pasado que ha dado origen a la misma** – No hay evento alguno que de origen a la obligación de incurrir en el costo de los filtros para el humo ni en las multas que la legislación prevea de no colocarlos.

**Conclusión** – No se reconocerá provisión por el costo de los filtros para el humo (véanse los párrafos 14 y 17 a 19).



(b) A la fecha del balance, el 31 de diciembre del año 2000

**Obligación presente como consecuencia de un suceso pasado que ha dado origen a la misma** – No se ha producido todavía ningún suceso que haya dado origen a una obligación en lo que se refiere a los costos de colocar los filtros para el humo, puesto que no se ha procedido a colocarlos. No obstante, y en virtud de lo que prevea la legislación, ha podido surgir una obligación de pago de multas o sanciones, puesto que se ha producido el suceso que da origen a la sanción (el incumplimiento de las Normas de funcionamiento en las fábricas).

**Salida de recursos que incorporan beneficios económicos** – La evaluación de la probabilidad de incurrir en multas o sanciones por el incumplimiento de las Normas de funcionamiento en las fábricas, depende de los detalles concretos de la legislación, así como de la seriedad del régimen de vigilancia y aplicación de la normativa.

**Conclusión** – No se reconocerá provisión alguna por los costos de los filtros para el humo. No obstante, se ha de reconocer una provisión por importe de la mejor estimación de las multas o sanciones, siempre que haya más posibilidad de que sean impuestas a la entidad que de lo contrario (véanse los párrafos 14 y 17 a 19).

### **Ejemplo 7 Actualización formativa del personal como consecuencia de cambios en el sistema del impuesto a las ganancias**

El gobierno ha introducido ciertos cambios en el sistema del impuesto a las ganancias de las entidades. Como consecuencia de tales cambios, una entidad del sector de servicios financieros puede encontrar necesario actualizar los conocimientos de una gran parte de sus empleados de las áreas comercial y administrativa, para asegurarse de que se seguirá observando la regulación que atañe a los servicios financieros. En la fecha del balance, no se han llevado a cabo acciones formativas.

**Obligación presente como consecuencia de un suceso pasado que ha dado origen a la misma** – No ha habido ningún suceso que de origen a compromisos (en concreto no se han producido las acciones formativas), y por tanto no existe obligación alguna.

**Conclusión** – No se reconocerá provisión alguna (véanse los párrafos 14 y 17 a 19).

### **Ejemplo 8 Un contrato de carácter oneroso**

La entidad opera, con ganancias, una fábrica que tiene alquilada mediante un acuerdo de arrendamiento operativo. Durante el mes de diciembre del año 2000, la entidad traslada su operación a una nueva fábrica. El arrendamiento de la vieja fábrica estará en vigencia durante los próximos cuatro años, y no puede ser cancelado antes de esa fecha, ni la fábrica puede ser realquilada a terceros.

**Obligación presente como consecuencia de un suceso pasado que ha dado origen a la misma** – El suceso en el que tiene su origen la obligación, de tipo legal, es la firma del contrato de arrendamiento.

**Salida de recursos que incorporan beneficios económicos** – Cuando el arrendamiento se convierte en oneroso, es probable la salida de recursos que incorporan beneficios económicos (hasta ese momento, la entidad contabilizará el arrendamiento siguiendo las disposiciones de la NIC 17 *Arrendamientos*).

**Conclusión** – Se reconocerá una provisión, por importe de la mejor estimación de los pagos inevitables que se deriven del arrendamiento de la fábrica abandonada (véanse los párrafos 5(c), 14 y 66).

## Ejemplo 9 Un aval individual

En el año 1999, la entidad A otorgó un aval sobre ciertos préstamos tomados por la entidad B, cuya situación financiera a la sazón era excelente. En el año 2000, la posición financiera de la entidad B se deterioró, de forma que a 30 de junio de ese año la entidad B solicitó entrar en una situación concursal.

Este contrato cumple la definición de contrato de seguros establecido en la NIIF 4 *Contratos de Seguros*, pero entra dentro del alcance de la NIC 39 *Instrumentos Financieros, Reconocimiento y Medición* porque también cumple la definición de contrato de garantía financiera recogida en la NIC 39. Si con anterioridad un emisor hubiese manifestado explícitamente que considera tales contratos como contratos de seguros y hubiera usado la contabilidad aplicable a ellos, el emisor podría optar entre aplicar la NIC 39 o la NIIF 4 a los citados contratos de garantías financieras. La NIIF 4 permite al emisor continuar con sus políticas contables existentes para contratos de seguro, siempre que se satisfagan ciertos requerimientos mínimos. La NIIF 4 también permite cambios en las políticas contables que cumplan criterios especificados. El siguiente es un ejemplo de política contable que la NIIF 4 permite y que también satisface los requerimientos establecidos en la NIC 39 para los contratos de garantía financiera que entren dentro de su alcance.

(a) A 31 de diciembre de 1999

**Obligación presente como consecuencia de un suceso pasado que ha dado origen a la misma** – El suceso que da origen a la obligación, de tipo legal, es la prestación del aval.

**Salida de recursos que incorporan beneficios económicos** – No es probable una salida de recursos a 31 de diciembre de 1999.

**Conclusión** – No se reconocerá provisión alguna (véanse los párrafos 14 y 23). El aval se presentará como un pasivo contingente, en una nota a los estados financieros, salvo que la posibilidad de que haya una salida de recursos sea remota (véase el párrafo 86).

(b) A 31 de diciembre del 2000

**Obligación presente como consecuencia de un suceso pasado que ha dado origen a la misma** – El suceso que da origen a la obligación, de tipo legal, es la prestación del aval.

**Salida de recursos que incorporan beneficios económicos** – A 31 de diciembre del año 2000 es probable una salida de recursos, que incorporen beneficios económicos, para cancelar la obligación.

**Conclusión** – Posteriormente, la garantía se medirá al mayor valor entre (a) la mejor estimación de la obligación (véanse los párrafos 14 y 23), y (b) el importe inicialmente reconocido menos, si fuera apropiado, la amortización acumulada de acuerdo con la NIC 18 *Ingresos Ordinarios*.

## Ejemplo 10 Un caso judicial

Tras la celebración de una boda, en el año 2000, murieron diez personas, posiblemente a causa de comida en malas condiciones, que había sido elaborada con productos vendidos por la entidad. Se emprendieron reclamaciones legales contra la entidad solicitando indemnización por daños, cuya responsabilidad ésta no aceptaba. Hasta la fecha de autorización de los estados financieros del ejercicio cerrado el 31 de diciembre del año 2000 para su emisión, los abogados de la entidad eran de la opinión de que la entidad probablemente no sería declarada culpable, y por tanto no tendría que afrontar ninguna responsabilidad. Sin embargo, cuando la entidad estaba elaborando sus estados financieros correspondientes al periodo contable cerrado el 31 de diciembre del año 2001, los abogados opinaban que, tras los últimos desarrollos del proceso judicial, era probable que la entidad fuera encontrada culpable.

(a) A 31 de diciembre del 2000

**Obligación presente como consecuencia de un suceso pasado que ha dado origen a la misma** – A partir de la evidencia disponible, en la fecha de la aprobación de los estados financieros por parte del órgano de gestión de la entidad, no existe obligación alguna a consecuencia de sucesos pasados.

**Conclusión** – No se reconocerá provisión alguna (véanse los párrafos 15 y 16). La reclamación será presentada como un pasivo contingente en las notas, a menos que la probabilidad de salida de recursos se considere remota (véase el párrafo 86).

(b) A 31 de diciembre del 2001

**Obligación presente como consecuencia de un suceso pasado que ha dado origen a la misma** – A partir de la evidencia disponible, existe una obligación presente.

**Una salida de recursos que incorporan beneficios económicos** – Probable.

**Conclusión** – Se reconocerá una provisión, por importe de la mejor estimación de los costos que supondrá cancelar la obligación que surja del proceso judicial (véanse los párrafos 14 a 16).

## Ejemplo 11 Mantenimiento y reparaciones

Algunos activos requieren, además del mantenimiento rutinario, desembolsos sustanciales cada varios años para importantes reacondicionamientos o reparaciones, así como sustitución de sus principales componentes. En la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*, se proporcionan guías para distribuir la inversión realizada en un activo, entre las partes que lo componen, en el caso de que tales partes tengan diferentes vidas útiles o suministren beneficios económicos con patrones diferentes.

### Ejemplo 11A Costos de renovación, en caso de que no exista obligación legal de hacerla

Un horno cuenta con un revestimiento que necesita ser repuesto cada cinco años, por razones técnicas. En la fecha del balance, el revestimiento en cuestión ha estado en uso durante los últimos tres años.

**Obligación presente como consecuencia de un suceso pasado que ha dado origen a la misma** – No hay obligación presente alguna.

**Conclusión** – No se reconocerá ninguna provisión (véanse los párrafos 14 y 17 a 19).

El costo de reemplazar el revestimiento no se reconoce porque, en la fecha del balance, no existe ninguna obligación de renovación que sea independiente de las actuaciones futuras de la compañía, ya que incluso la intención de incurrir en el costo de reemplazo del revestimiento depende de que la entidad se decida por continuar explotando el antiguo o hacer la reposición. En lugar de reconocer una provisión, la depreciación del revestimiento tendrá en cuenta su ritmo de consumo, esto es, el costo será distribuido entre cinco años. Por lo tanto, los costos de reemplazar el viejo revestimiento serán capitalizados, y el consumo correspondiente a cada nueva inversión será mostrado como un gasto por depreciación a lo largo de los siguientes cinco años.

### **Ejemplo 11B Costos de renovación, en el caso de que exista obligación legal de hacerla**

Una determinada compañía aérea está obligada, por ley, a someter a revisión las aeronaves cada tres años.

**Obligación presente como consecuencia de un suceso pasado que ha dado origen a la misma** – No hay obligación presente alguna.

**Conclusión** – No se reconocerá ninguna provisión (véanse los párrafos 14 y 17 a 19).

El costo de revisar la aeronave no se tiene que reconocer como provisión por las mismas razones dadas respecto a los costos del revestimiento del horno, en el ejemplo 11 A, que no se reconocían por anticipado como provisión. Por tanto, ni siquiera cuando existe obligación legal de hacer la revisión nace un pasivo, puesto que la obligación en cuestión no es independiente de las actuaciones futuras de la entidad: la entidad puede evitar el desembolso futuro con las actuaciones correspondientes, por ejemplo vendiendo el aparato antes de que se cumpla el plazo de hacer la revisión. En lugar de reconocer provisión alguna, la amortización de la aeronave habrá de tener en cuenta la incidencia futura de esos costos extras de mantenimiento, esto es, habrá de procederse a amortizar en tres años un costo similar al previsto para la revisión.

## Apéndice D

### Ejemplos: información a revelar

*Este Apéndice acompaña, pero no forma parte de, la NIC 37.*

*En primer lugar se suministran dos ejemplos de la información en notas exigida por el párrafo 85.*

#### **Ejemplo 1 Garantías**

Una entidad manufacturera ofrece garantías, en el momento de la venta, para sus tres líneas de producto. Según las condiciones de la garantía, la entidad se compromete a reparar o sustituir los artículos que no funcionen de forma satisfactoria en un periodo de dos años desde el momento de la venta. En la fecha del balance se ha procedido a reconocer una provisión por importe de 60.000. El anterior importe no ha sido objeto de descuento, puesto que el efecto de la actualización es insignificante. La información complementaria que se revela a través de las notas es la siguiente:

*Se ha dotado una provisión de 60.000 para cubrir las reclamaciones por la garantía de los productos vendidos a lo largo de los últimos tres periodos. Se espera aplicar la mayoría de este importe en el próximo periodo para cubrir las reclamaciones que se presenten, y la totalidad del saldo será utilizado en los próximos dos años a partir de la fecha del balance de situación.*

#### **Ejemplo 2 Costos de desmantelamiento**

En el año 2000, cierta entidad implicada en actividades con energía nuclear ha reconocido una provisión por desmantelamiento de las instalaciones por importe de 300 millones. El importe de la citada provisión ha sido estimado utilizando la hipótesis de que el desmantelamiento tendrá lugar en un plazo de 60–70 años. No obstante, cabe la posibilidad de que no tenga lugar hasta un plazo de 100–110 años, en cuyo caso el valor presente de los costos quedaría reducido de manera significativa. Se revela la siguiente información complementaria en las notas:

*Se ha dotado una provisión de 300 millones por costos de desmantelamiento. Se espera incurrir en los citados costos entre los años 2060 y 2070, no obstante es posible que el citado desmantelamiento no tenga lugar hasta los años 2100–2110. Si los costos se hubieran medido utilizando esta última expectativa, el importe de la provisión se hubiera reducido, por efecto del descuento de las cantidades, en 136 millones. El importe de la provisión ha sido estimado teniendo en cuenta la tecnología y los precios existentes en la actualidad, y utilizando un tipo de descuento real del 2 por ciento.*

*En segundo lugar se ofrece un ejemplo de la información en notas exigida por el párrafo 92, donde alguna de la información requerida no es suministrada porque puede esperarse que perjudique seriamente la posición de la entidad.*

**Ejemplo 3 Información no revelada por ser perjudicial para la entidad**

Cierta entidad está envuelta en una disputa con un competidor, el cual alega que ésta ha infringido su derecho a utilizar determinadas patentes y reclama daños y perjuicios por 100 millones. La entidad ha procedido a reconocer una provisión, por el importe de la mejor estimación de la obligación, pero no revela ninguno de los datos exigidos por los párrafos 84 y 85 de la Norma. Se ofrece la siguiente información complementaria en las notas:

*Está en proceso un litigio con un competidor, quien alega que la entidad ha infringido su derecho a utilizar determinadas patentes y reclama daños y perjuicios por importe de 100 millones. No se detalla la información exigida por la NIC 37 Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes, puesto que la revelación de los datos correspondientes puede esperarse que perjudique seriamente el desenlace del litigio. La gerencia de la entidad es de la opinión de que la compañía podrá defender con éxito su posición en el proceso.*