

## **NICSP 19—PROVISIONES, PASIVOS Y ACTIVOS CONTINGENTES**

### **Reconocimiento**

Esta Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público ha sido básicamente elaborada a partir de la Norma Internacional de Contabilidad NIC 37 (1998), *Provisiones, pasivos y activos contingentes*, publicada por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Committee (IASC). En 2001, en sustitución del IASC, se constituyeron el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) y la Fundación para el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASCF). Las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs) emitidas por el IASC permanecerán en vigor mientras no sean modificadas o retiradas por el IASB. La presente publicación del Comité del Sector Público de la Federación Internacional de Contadores reproduce extractos de la NIC 37, con autorización del IASB.

El texto aprobado de las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs) es el publicado por el IASB en idioma inglés, pudiéndose obtener ejemplares del mismo, en el Departamento de Publicaciones del IASCF: IASCF Publications Department, 1<sup>st</sup> Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

Email: [publications@iasc.org](mailto:publications@iasc.org)

Internet: <http://www.iasb.org>

Las NICs, los Proyectos de Norma y otras publicaciones del IASC y el IASB son propiedad intelectual del IASCF.

“IAS,” “IASC,” “IASCF,” “IASB” and “International Accounting Standards” son Marcas Registradas del IASCF y no deben ser usadas sin el consentimiento del IASCF.

**NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD DEL  
SECTOR PÚBLICO—NICSP 19  
PROVISIONES, PASIVOS Y ACTIVOS CONTINGENTES**

**CONTENIDO**

	Párrafo
OBJETIVO	
ALCANCE .....	1–17
Beneficios sociales .....	7–11
Otras exclusiones del alcance de la Norma.....	12–17
DEFINICIONES.....	18–21
Provisiones y otros pasivos.....	19
Relación entre provisiones y pasivos contingentes.....	20–21
RECONOCIMIENTO .....	22–43
Provisiones .....	22–34
Obligación presente .....	23–24
Hecho pasado.....	25–30
Probable salida de recursos que incorporan beneficios económicos o un potencial de servicio .....	31–32
Estimación fiable del importe de la obligación.....	33–34
Pasivos contingentes.....	35–38
Activos contingentes .....	39–43
MEDICIÓN .....	44–62
La mejor estimación .....	44–49
Riesgo e incertidumbres .....	50–52
Valor presente.....	53–57
Sucesos futuros .....	58–60
Disposiciones esperadas de activos .....	61–62
REEMBOLSOS.....	63–68
CAMBIOS EN EL VALOR DE LAS PROVISIONES.....	69–70
APLICACIÓN DE LAS PROVISIONES.....	71–72

APLICACIÓN DE LAS REGLAS DE RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN.....	73–96
Resultados netos (desahorros) futuros derivados de las operaciones.....	73–75
Contratos de carácter oneroso.....	76–80
Reestructuración .....	81–96
Venta o transferencia de unidades operativas .....	90–92
Provisiones en una reestructuración.....	93–96
INFORMACIÓN A REVELAR .....	97–109
DISPOSICIONES TRANSITORIAS .....	110–111
FECHA DE VIGENCIA.....	112–113
APÉNDICES	
Tablas–Provisiones, pasivos contingentes, activos contingentes y reembolsos	
Árbol de decisión	
Ejemplos: Reconocimiento	
Ejemplos: Información a revelar	
Ejemplo : Valor presente de una provisión	
COMPARACION CON LA NIC 37	

---

## NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD DEL SECTOR PÚBLICO—NICSP 19

### PROVISIONES, PASIVOS Y ACTIVOS CONTINGENTES

*Las directrices normativas, que aparecen en letra cursiva y en negrita, deben interpretarse en el contexto de los párrafos de comentario de la presente Norma, los cuales aparecen en letra normal- así como en el contexto del "Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público." No se pretende la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público a partidas (o rubros) no significativas.*

#### Objetivo

El objetivo de la presente Norma es establecer una definición para las provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes; identificar las circunstancias en que deben reconocerse las provisiones, la forma en que deben valorarse y la información que debe revelarse sobre ellas. La Norma requiere asimismo que, en las notas a los estados financieros, se revele determinada información sobre los pasivos y activos contingentes, para permitir a los usuarios comprender la naturaleza, calendario de vencimiento y cuantía de tales partidas (o rubros).

#### Alcance

1. **La entidad que prepare y presente sus estados financieros sobre la base contable de acumulación (o devengo), deberá aplicar esta Norma al contabilizar sus provisiones, pasivos y activos contingentes, con excepción de:**
  - (a) **Aquellas provisiones y pasivos contingentes que provengan de los beneficios sociales prestados por la entidad, a cambio de los cuales ésta no reciba, directamente de los receptores, una contraprestación que sea aproximadamente igual al valor de los bienes y servicios suministrados;**
  - (b) **Aquellos que se deriven de instrumentos financieros que se lleven contablemente según su valor razonable;**
  - (c) **Aquellos que se deriven de contratos pendientes de ejecución, distintos de aquellos en que el contrato sea oneroso y esté sujeto a otras estipulaciones de este párrafo;**
  - (d) **Aquellos que aparecen en las compañías de seguros, derivados de las pólizas de los asegurados;**
  - (e) **Aquellos que sean tratados por otra Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público;**

- (f) **Aquellos que surjan en relación con el impuesto a las ganancias o equivalentes del impuesto a las ganancias; y**
  - (g) **Aquellos que provengan de los beneficios sociales de los trabajadores, excepto beneficios por cese surgidos como consecuencia de una reestructuración según lo estipulado en esta Norma.**
2. **La presente Norma es de aplicación para todas las entidades del sector público, excepto en las Empresas Públicas.**
  3. Las Empresas Públicas (EPs) deberán aplicar las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs) emitidas por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC). La Guía N° 1 del Comité del Sector Público, *Presentación de Información Financiera por las Empresas Públicas*, señala que las NICs son de aplicación para todas las organizaciones empresariales, sin importar que éstas pertenezcan al sector privado o al sector público. Por ello, la Guía N° 1 recomienda que las EPs presenten sus estados financieros de acuerdo, en todos los aspectos materiales, con las NICs.
  4. La presente Norma es aplicable a instrumentos financieros (incluyendo garantías) no registrados a valor razonable.
  5. La presente Norma es aplicable a las provisiones, pasivos y activos contingentes de las entidades de seguros, exceptuando los que provengan de contratos con los asegurados.
  6. La presente Norma es aplicable a las provisiones de una reestructuración (incluyéndose aquí las operaciones en discontinuación). En algunos casos, una reestructuración puede ajustarse a la definición de una operación en proceso de discontinuación. Las directrices para la revelación de información de estas unidades se encuentran en la Norma Internacional de Contabilidad NIC 35 *Unidades de operaciones en proceso de discontinuación*<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> El Comité no ha abordado aún el tema de las operaciones en discontinuación, tema que es objeto de la Norma Internacional de Contabilidad NIC 35 *Unidades de operaciones en proceso de discontinuación*. Guardando consistencia con la definición dada en la NIC 35, el término *unidad de operaciones en proceso de discontinuación*, tal como se usa en la presente Norma, se refiere a un componente de una entidad:

- (a) que la entidad, siguiendo un plan único:
  - (i) esté vendiendo en su totalidad, por ejemplo vendiendo el componente en una sola transacción, o llevando a cabo una escisión o segregación de la propiedad del mismo a los propietarios de la entidad;
  - (ii) esté vendiendo gradualmente, por ejemplo vendiendo sus activos y liquidando sus pasivos individualmente; o
  - (iii) le esté dando término mediante abandono del mismo.
- (b) que represente una actividad/línea de negocio o área geográfica de operaciones principal e independiente; y

**Beneficios sociales**

7. Para los efectos de esta Norma, el término “beneficios sociales” se refiere a los bienes, servicios y otros beneficios que se proporcionan en cumplimiento de los objetivos de política social de un gobierno. Estos beneficios pueden incluir:
  - (a) La prestación a la comunidad, de servicios de sanidad, educación, vivienda, transporte y otros servicios de carácter social. En muchos casos, no se exige a los beneficiarios de estos servicios pagar un importe equivalente al valor de los servicios; y
  - (b) El pago de pensiones o ayudas a las familias, ancianos, discapacitados, desempleados, veteranos y otros. Es decir, los gobiernos de todos los niveles pueden prestar asistencia financiera a los individuos y grupos de la comunidad, para que puedan acceder a los servicios que les permitan cubrir sus necesidades particulares, o para suplementar sus ingresos.
8. En muchos casos, la obligación de prestar beneficios sociales surge como consecuencia de la obligación del gobierno de emprender determinadas actividades que debe mantener en marcha a largo plazo a fin de proporcionar determinados bienes y servicios a la comunidad. La necesidad de los bienes y servicios, y la naturaleza y suministro de los mismos para cumplir con las obligaciones de política social, suelen depender de determinadas condiciones demográficas y sociales, y son difíciles de predecir. Estos beneficios están incluidos, por lo general, dentro de las clasificaciones de “protección social,” “educación,” “sanidad,” en el marco de la Estadística Financiera Gubernamental del Fondo Monetario Internacional, y suelen requerir una valoración actuarial para determinar el volumen de pasivo que puede surgir con respecto a ellos.
9. Para que una provisión o contingencia resultante de un beneficio social quede excluida del alcance de esta Norma, la entidad del sector público prestadora del beneficio no deberá recibir a cambio, de los receptores del mismo, una contraprestación que sea aproximadamente igual al valor de los bienes y servicios suministrados. Esta exclusión deberá comprender aquellas circunstancias en que se impone una carga respecto al beneficio, pero sin que haya ninguna relación directa entre la carga impuesta y el beneficio recibido. La exclusión de estas provisiones y pasivos contingentes del alcance de la presente Norma refleja la opinión del Comité acerca de que, tanto la determinación de lo que constituye “el hecho crucial que genera obligación,” como la valoración del respectivo pasivo, requieren de un mayor estudio antes de proceder a la exposición de las Normas propuestas. Por ejemplo, el Comité

- 
- (c) que pueda distinguirse operacionalmente y para los fines de presentación de información financiera.

es consciente de que hay diferencias de opinión acerca de si el hecho que genera obligación se da cuando el individuo cumple los criterios previstos para acceder al beneficio o se da en una etapa anterior. De modo similar, hay diferencias de opinión acerca de si el importe de la obligación refleja una estimación de los derechos adquiridos para el ejercicio corriente o refleja el valor presente de todos los beneficios futuros previsibles, determinados mediante cálculos actuariales.

10. Cuando una entidad opta por reconocer una provisión para tales obligaciones, revela la base adoptada para reconocer la provisión y la base adoptada para hacer la valoración. La entidad hace también otras revelaciones requeridas por esta Norma con respecto a dichas provisiones. La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público NICSP 1 *Presentación de estados financieros* ofrece las directrices para el tratamiento de las cuestiones no específicamente tratadas por otra NIC SP. La NICSP 1 incluye también los requerimientos relacionados con la selección y revelación de información acerca de las políticas contables.
11. En algunos casos, los beneficios sociales pueden dar lugar a responsabilidades para las cuales:
  - (a) Hay poca o ninguna incertidumbre en cuanto a su cuantía; y
  - (b) El vencimiento de la obligación no es incierto.

Por consiguiente, no será probable que tales responsabilidades satisfagan la definición de provisión dada en esta Norma. Cuando se da este tipo de responsabilidades por beneficios sociales, se reconocen cuando satisfacen los criterios para su reconocimiento como pasivos (remitirse también al párrafo 19). Un ejemplo sería el devengo, al final del ejercicio, de la cuantía adeudada a los beneficiarios existentes por pensiones de jubilación o discapacidad aprobadas para su pago de forma consistente con las estipulaciones de un contrato o de una ley.

#### **Otras exclusiones del alcance de la Norma**

12. La presente Norma no es aplicable a los contratos pendientes de ejecución, salvo que éstos sean onerosos. Los contratos para prestar beneficios sociales, celebrados con la expectativa de que la entidad no va a recibir de los receptores de los beneficios, directamente a cambio, una contraprestación que sea aproximadamente igual al valor de los bienes y servicios suministrados, quedan excluidos del alcance de esta Norma.
13. Cuando otra Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público se ocupe de un tipo específico de provisión, pasivo o activo contingente, la entidad aplicará dicha otra Norma en vez de la presente. Por ejemplo, ciertos tipos de provisiones son abordadas también en las Normas sobre:

- (a) Contratos de construcción (ver Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público NICSP 11 *Contratos de construcción*); y
  - (b) Contratos de arrendamiento (ver Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público NICSP 13 *Contratos de arrendamiento*). Sin embargo, dado que la NICSP 13 no contiene requerimientos específicos para el tratamiento de los contratos de arrendamiento operativo que se han vuelto onerosos, la presente Norma es de aplicación en tales casos.
14. La presente Norma no es aplicable a las provisiones para impuestos a las ganancias o equivalentes del impuesto a las ganancias (las directrices para el tratamiento contable de este impuesto se pueden encontrar en la Norma Internacional de Contabilidad NIC 12 *Impuesto a las ganancias*). La presente Norma tampoco es aplicable a las provisiones que provienen de beneficios sociales de los trabajadores (las directrices para el tratamiento contable de estos beneficios se pueden hallar en la Norma Internacional de Contabilidad NIC 19 *Beneficios sociales de los trabajadores*).
15. Algunas cuantías tratadas como provisiones pueden estar relacionadas con el reconocimiento de ingresos públicos -por ejemplo, cuando la entidad extiende garantías contra el pago de un servicio. Esta Norma no se ocupa del reconocimiento de ingresos públicos. La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público NICSP 9 *Ingresos ordinarios/recursos por transacciones con contraprestación*, identifica las circunstancias en que se reconoce un ingreso ordinario/recurso proveniente de transacciones de intercambio y suministra guías prácticas para la aplicación de los criterios de reconocimiento. La presente Norma no altera los requerimientos de la NICSP 9.
16. La presente Norma define una provisión como un pasivo de vencimiento o importe inciertos. En algunos países, el término “provisión” también se usa en el contexto de partidas (o rubros) tales como depreciación, deterioro del valor de los activos o deudas de dudoso cobro, las cuales representan ajustes a los importes contables de los activos y no son tratadas por esta Norma.
17. Otras Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público especifican cuándo un desembolso ha de ser tratado como un activo o como un gasto. Estos aspectos no los aborda la presente Norma. Por lo cual, la presente Norma ni prohíbe ni exige la capitalización de los costos reconocidos al reconocer una provisión.

### Definiciones

18. **En esta Norma, los siguientes términos se usan con los significados que les acompañan:**

**Activo contingente (Contingent asset) es un activo de naturaleza posible, surgido a raíz sucesos pasados, cuya existencia ha de ser confirmada sólo**



cuando sucedan, o en su caso no sucedan uno o más eventos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la entidad.

**Contrato oneroso (Onerous contract)** es un contrato para el intercambio de activos o servicios, en el que los inevitables costos necesarios para cubrir las obligaciones establecidas en el contrato exceden a los beneficios económicos o al potencial de servicio que se espera recibir bajo el mismo.

**Contratos pendientes de ejecución (Executory contracts)** son aquellos en los cuales no se han cumplido, total o parcialmente, las obligaciones de las partes.-

**Hecho que genera obligación (Obligating event)**: es todo aquel suceso del que nace una obligación de pago de tipo legal o implícita, de forma tal que a la entidad no le queda otra alternativa realista satisfacer el importe correspondiente.

**Obligación implícita (Constructive obligation)** 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 gubernamentales 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.

**Obligación legal, (legal obligation)**, es aquella que se deriva de:

- (a) Un contrato (a través de los términos explícitos o implícitos del mismo);
- (b) La legislación; o
- (c) Otra causa de tipo legal.

**Pasivos (Liabilities)** son las obligaciones presentes de la entidad que surgen de hechos pasados, y cuya liquidación se espera represente para la entidad un flujo de salida de recursos que incorporen beneficios económicos o un potencial de servicio.

**Pasivo contingente (Contingent liability)** es:

- (a) Una obligación posible, surgida a raíz de sucesos pasados y cuya existencia ha de ser confirmada sólo porque sucedan, o en su caso no sucedan 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 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 un potencial de servicio; o bien,**
  - (ii) **el importe de la obligación no puede ser medido con la suficiente fiabilidad.**

**Provisión (Provision) es un pasivo en el que existe incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento**

**Reestructuración (Restructuring) es un programa planeado 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.**

#### **Provisiones y otros pasivos**

19. 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 recibidos o suministrados y además, han sido facturados o formalmente acordados con el proveedor (e incluyen pagos respecto a beneficios sociales para los cuales existen acuerdos formales por cuantías específicos); y
  - (b) las obligaciones acumuladas (devengadas) son cuentas por 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 (o rubros) 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 cuentas acumuladas (devengadas) suelen presentarse como parte de las cuentas por pagar, mientras que las provisiones se presentan de forma separada.

**Relación entre provisiones y pasivos contingentes**

20. En sentido general, todas las provisiones son contingentes, puesto que son inciertas en vencimiento o importe. Sin embargo, en esta Norma, el término “contingente” se usa para pasivos y activos que no se reconocen contablemente debido a que su existencia será confirmada sólo porque suceda, o en su caso porque no suceda de uno o más eventos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la entidad. Además, el término “pasivo contingente” se usa para aquellos pasivos que no satisfacen los criterios de reconocimiento.
21. La presente Norma distingue entre:
- (a) Provisiones—las cuales se reconocen como pasivos (asumiendo que se puede hacer una estimación fiable), debido a que constituyen obligaciones presentes y es probable que para liquidarlas la entidad tenga que desprenderse recursos que incorporen beneficios económicos o un potencial de servicio; y
  - (b) Pasivos contingentes—los cuales no se reconocen como pasivos, debido a que:
    - (i) Son obligaciones posibles, por cuanto se tiene que confirmar si la entidad tiene o no una obligación presente que podría dar lugar a un flujo de salida de recursos que incorporen beneficios económicos o un potencial de servicio; o
    - (ii) Son obligaciones presentes que no cumplen los criterios de reconocimiento de esta Norma (por que no es probable que para liquidar la obligación se requiera de un flujo de salida de recursos que incorporen beneficios económicos o un potencial de servicio, o porque del importe de la obligación no se puede hacer una estimación suficientemente fiable).

**Reconocimiento**

**Provisiones**

22. **Una provisión deberá reconocerse cuando:**
- (a) **La entidad tenga una obligación presente (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) **Se pueda hacer una estimación fiable del importe de la obligación.**
- De no cumplirse estas condiciones, no se deberá reconocer ninguna provisión.**

**Obligación presente**

23. **En algunos casos inusuales 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 estado de situación financiera o balance general, que de lo contrario.**
24. 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 inusuales, 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 estado de situación financiera o balance general. A partir de esa evidencia, la entidad:
- (a) Si es más probable que improbable que una obligación presente exista en la fecha de los estados financieros, la entidad reconocerá una provisión (siempre que se satisfagan los criterios de reconocimiento); y
  - (b) Si es más probable que improbable que ninguna obligación presente exista en la fecha de presentación, la entidad informará en las notas de la existencia de un pasivo contingente -salvo que la posibilidad de un flujo de salida de recursos que incorporen beneficios económicos o un potencial de servicio sea remota (ver párrafo 100).

*Hecho pasado*

25. El suceso pasado del que se deriva una obligación presente recibe la denominación de hecho que genera obligación. Para que un hecho sea un hecho que genera obligación, es necesario que la entidad no tenga otra alternativa realista que asumir la obligación creada por el hecho. Este caso se da sólo:
- (a) Cuando el pago de la obligación viene exigido por ley; o
  - (b) En el caso de una obligación implícita, cuando el hecho (que puede ser una acción de la entidad) crea en las otras partes una expectativa válida de que la entidad va a cumplir con la obligación.
26. Los estados financieros se refieren a la situación financiera de una entidad al final del periodo sobre el que se informa, y no de la posible situación de la entidad en el futuro. Por tanto, no se reconoce ninguna provisión para los costes en que se necesite incurrir para que las actividades en marcha de la

entidad continúen en el futuro. Los únicos pasivos reconocidos en el estado de situación financiera o balance general de la entidad son aquellos que existen en la fecha de los estados financieros.

27. Sólo se reconocen como provisiones aquellas obligaciones que provienen de hechos pasados existentes independientemente de las acciones futuras de la entidad (es decir, de la conducción futura de las actividades de ésta). Ejemplos de tales obligaciones son las sanciones o los costes de saneamiento por daños ambientales ilegales impuestos por la ley a una entidad del sector público. La liquidación de ambas obligaciones conduciría, independientemente de las acciones futuras de dicha entidad, a un flujo de salida de recursos que incorporarían beneficios económicos o un potencial de servicio. 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 de propiedad gubernamental, en la medida en que la entidad estuviera obligada a reparar daños ya causados ( Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público NICSP 17 *Propiedad, planta y equipo*, se ocupa de estas partidas (o rubros), incluyendo los costos de desmantelamiento y restauración del sitio, que estén incluidos en el costo de un activo). Por el contrario, debido a exigencias legales, presión de los electores o un deseo de demostrar liderazgo en la comunidad, la entidad puede desear o necesitar llevar a cabo un desembolso para operar en el futuro de una forma determinada. Un ejemplo de esto se produce cuando una entidad del sector público decide poner controles de emisión de gases en algunos de sus vehículos, o un laboratorio gubernamental decide instalar unidades de extracción proteger a los trabajadores de los vapores de ciertos productos químicos. Debido a que es posible que la entidad pueda evitar desembolsos futuros a través de acciones futuras -cambiando sus métodos operativos, por ejemplo- no hay para ella ninguna obligación presente por dichos desembolsos futuros y no se reconoce ninguna provisión.
28. Una obligación implica siempre una contraparte a la cual se le adeuda la obligación. No es necesario, sin embargo, conocer la identidad de esta contraparte –de hecho, la obligación puede ser con el público en general. Del hecho de que una obligación implique siempre un compromiso con una contraparte, se infiere que una decisión de la administración de la entidad, de sus órganos de dirección o de su entidad controladora, no produce una obligación implícita en la fecha de los estados financieros, salvo que la decisión haya sido comunicada, antes de dicha fecha, a los afectados por la decisión, en una forma suficientemente específica como para crear en ellos una expectativa válida de que la entidad va a cumplir su responsabilidad.
29. Un hecho que no produzca inmediatamente una obligación, podría producir tal obligación en una fecha posterior, porque cambios en la ley o un acto de la entidad (una declaración pública suficientemente específica, por ejemplo) podrían dar lugar a una obligación implícita. Por ejemplo, si el daño ambiental fuera causado por un organismo gubernamental, pudiera no haber la

obligación de remediar las consecuencias. Sin embargo, lo que causó el daño se volvería un hecho que genera obligación si una nueva ley requiriera reparar el daño existente o si el gobierno que tiene el control, o el organismo individual, aceptaran públicamente la responsabilidad de la reparación, creando así una obligación implícita.

30. Cuando los detalles del proyecto de una nueva ley están todavía por finalizarse, la obligación surge sólo cuando existe una casi total certidumbre de que la ley se va a promulgar tal como está proyectada. Para los efectos de esta Norma, tal obligación se trata como una obligación legal. Sin embargo, las diferencias en las circunstancias que rodean la promulgación suelen hacer imposible precisar un solo hecho que pudiera hacer realmente cierta la promulgación de tal ley. En muchos casos será imposible tener la completa seguridad sobre la promulgación de una nueva ley tal como ella está proyectada y cualquier decisión sobre la existencia de una obligación debería esperar hasta la promulgación del proyecto de la ley.

*Probable salida de recursos que incorporan beneficios económicos o un potencial de servicio*

31. Para que un pasivo cumpla con los requisitos para su reconocimiento, debe existir no sólo una obligación presente sino que, para liquidar dicha obligación, debe también tener que existir la probabilidad de un flujo de salida de recursos que incorporen beneficios económicos o un potencial de servicio. Para los fines de esta Norma, se considera que un flujo de salida de recursos u otro hecho son probables cuando su ocurrencia es más probable que improbable -es decir, cuando la probabilidad de que el suceso ocurra es mayor que la probabilidad de que no ocurra. Cuando no es probable que una obligación presente exista, la entidad procederá a informar sobre el pasivo contingente, salvo que la posibilidad de que haya una salida recursos que incorporen beneficios económicos o un potencial de servicio sea remota (ver párrafo 100).
32. Cuando existe una serie de obligaciones similares (por ejemplo, aquellas por las cuales el gobierno debe compensar a los individuos que hubieran recibido sangre contaminada en un hospital de propiedad gubernamental), la probabilidad de que para liquidarlas se vaya a requerir de un flujo de salida se determina considerando esa clase de obligaciones como un todo. 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 reconocerá una provisión (siempre que los otros criterios de reconocimiento se hayan satisfecho).

*Estimación fiable de la obligación*

33. El uso de estimaciones es una parte esencial de la preparación de los estados financieros y no afecta a su fiabilidad. Esto es especialmente cierto en el caso

de las provisiones, las cuales, por su naturaleza, son más inciertas que la mayoría de otros activos o pasivos. Salvo casos extremadamente raros, la entidad será capaz de determinar un rango de consecuencias posibles y podrá, por tanto, hacer una estimación de la obligación que sea suficientemente fiable como para usarla en el reconocimiento de una provisión.

34. 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. Ese pasivo se revelará como un pasivo contingente (ver párrafo 100).

**Pasivos contingentes**

35. **La entidad no deberá reconocer un pasivo contingente.**
36. Un pasivo contingente ha de revelarse, según lo requerido por el párrafo 100, salvo que la posibilidad de que un flujo de salida de recursos que incorporen beneficios económicos o un potencial de servicio sea remota.
37. Cuando la entidad sea responsable, de forma conjunta y solidaria, de una obligación, la porción de la obligación que se espera será satisfecha por las otras partes se trata como un pasivo contingente. Por ejemplo, en el caso de la deuda de un negocio conjunto, la porción de la obligación que deben satisfacer los otros participantes del negocio conjunto se trata como un pasivo contingente. La entidad reconoce una provisión por la parte de la obligación por la cual es probable un flujo de salida de recursos que incorporen beneficios económicos o un potencial de servicio -excepto en las raras circunstancias en que no se puede hacer una estimación fiable.
38. Los pasivos contingentes pueden evolucionar de una forma que inicialmente no estaba prevista. Por ello, se les evalúa continuamente para determinar si se ha producido o no la probabilidad de un flujo de salida de recursos que incorporen beneficios económicos o un potencial de servicio. Si se estimara probable que, para una partida (o rubro) que había sido tratada con anterioridad como un pasivo contingente, se va a requerir de un flujo de salida de beneficios económicos futuros o un potencial de servicio, se reconoce una provisión en los estados financieros del ejercicio en que se ha producido el cambio en la probabilidad (excepto en las extremadamente raras circunstancias en que no se pueda hacer una estimación fiable). Por ejemplo, una entidad del gobierno local puede haber violado una ley ambiental, pero puede no estar claro que se haya causado daño al ambiente o no. Si posteriormente se pudiera precisar que se ha causado un daño y que se requiere repararlo, la entidad reconocería una provisión, puesto que ahora ya existiría la probabilidad de un flujo de salida de beneficios económicos.

**Activos contingentes**

39. **La entidad no deberá reconocer un activo contingente.**

40. Los activos contingentes provienen usualmente de hechos no planeados o no previstos, que no están enteramente bajo el control de la entidad y crean para ella la posibilidad de un flujo de entrada de beneficios económicos o un potencial de servicio. Un ejemplo sería una reclamación que la entidad estuviera llevando a cabo mediante un proceso judicial, cuyo desenlace es incierto.
41. Los activos contingentes no son objeto de reconocimiento en los estados financieros, ya que pueden dar lugar a que se reconozcan ingresos ordinarios/recursos que podrían no realizarse nunca. No obstante, cuando la realización del ingreso ordinario/recurso sea prácticamente cierta, el activo correspondiente no es de carácter contingente, y por tanto es apropiado proceder a reconocerlo.
42. De los activos contingentes debe informarse en las notas a los estados financieros, según lo requerido por el párrafo 105, cuando sea probable la entrada de un flujo de beneficios económicos o un potencial de servicio.
43. Los activos contingentes han de ser objeto de evaluación de forma continuada para asegurar que su evolución está reflejada adecuadamente en los estados financieros. De volverse prácticamente cierta la probabilidad de que va a producir un flujo de entrada de beneficios económicos o un potencial de servicio, y si el valor del activo se puede medir de manera fiable, el activo y el correspondiente ingreso se reconocen en los estados financieros del ejercicio en que se produce el cambio. Si el flujo de entrada de beneficios económicos o el potencial de servicio se hacen probables, la entidad revela el activo contingente (ver párrafo 105).

## Medición

### La mejor estimación

44. **El importe reconocido como provisión debe ser la mejor estimación, en la fecha del estado de situación financiera o balance general, del desembolso necesario para cancelar la obligación presente.**
45. La mejor estimación del desembolso requerido para liquidar la obligación presente es el importe que racionalmente pagaría la entidad para liquidar la obligación en la fecha de los estados financieros o para transferirla a un tercero en dicha fecha. Con frecuencia será imposible, o prohibitivamente costoso, liquidar o transferir una obligación en dicha fecha. Sin embargo, la estimación del importe que racionalmente pagaría una entidad para liquidar o transferir la obligación viene a ser la mejor estimación del desembolso requerido para liquidar la obligación presente en la fecha de los estados financieros.
46. La estimación de las consecuencias previsibles y el efecto financiero se determina según el criterio de la administración de la entidad, suplementado



por la experiencia en transacciones similares y, en algunos casos, por informes de expertos independientes. La evidencia que se toma en consideración incluye la evidencia adicional que pudieran suministrar los hechos ocurridos tras la fecha de cierre del estado de situación financiera o balance general.

47. Las incertidumbres que rodean el importe que se va a reconocer como provisión se tratan aplicando diversos medios dependiendo de las circunstancias. Cuando la provisión que se valúa implica a un número amplio de partidas (o rubros), la obligación se estima ponderando todas las consecuencias previsibles con las probabilidades que a éstas les estén asociadas. A este método estadístico de estimación se le da el nombre de “valor esperado.” La provisión será, por tanto, diferente, dependiendo de que la probabilidad de pérdida para un importe dado sea, por ejemplo, del 60% o 90%. Cuando existe un rango continuo de consecuencias previsibles, y cada punto del rango es igual de probable que cualquier otro, entonces se utiliza el punto medio del rango.

**Ejemplo**

Un laboratorio médico gubernamental suministra lectores informáticos (scanners) para diagnóstico ultrasónico a centros y hospitales médicos, tanto de propiedad gubernamental como de propiedad privada, en base a la recuperación total del costo. El equipo se entrega con una garantía bajo la cual los centros médicos y hospitales quedan cubiertos por el costo de las reparaciones de cualquier defecto que se manifestara dentro de los primeros seis meses posteriores a la compra. Si en la totalidad del equipo entregado se detectaran defectos menores, se producirían costos de reparación por un millón de unidades monetarias. Si en la totalidad del equipo entregado se detectaran defectos mayores, se producirían costos de reparación por 4 millones de unidades monetarias. La experiencia pasada y las expectativas futuras del laboratorio indican que, para el año entrante, el 75% del equipo no tendrá defectos, el 20% tendrá defectos menores y el 5% tendrá defectos mayores. De acuerdo con el párrafo 32, el laboratorio calcula la probabilidad de salida de recursos por obligaciones en relación con las garantías tomadas éstas en su conjunto.

El valor esperado del costo de reparaciones es:

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

48. Cuando se evalúa una sola obligación, la consecuencia individual más probable puede ser la mejor estimación para el correspondiente pasivo. Sin embargo, aun en tal caso, la entidad toma en consideración otros posibles resultados. 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 un gobierno tiene que corregir un defecto importante en una nave de guerra que ha construido para otro gobierno, la consecuencia individual de mayor probabilidad podría ser la de que se logre una reparación satisfactoria al primer intento, a un costo de 100.000 unidades monetarias; no obstante se hace una provisión por un importe mayor, si hay una posibilidad significativa de que serán necesarios más intentos.

49. La evaluación de la provisión se hace antes de impuestos o equivalentes del impuesto. Las directrices para el tratamiento de las consecuencias tributarias de una provisión, y los cambios en la misma, se encuentran en la NIC 12 *Impuesto a las ganancias*.

#### **Riesgos e incertidumbres**

50. **Para llegar a la mejor estimación de una provisión deberán tenerse en cuenta los riesgos e incertidumbres que inevitablemente rodean a muchos sucesos y circunstancias.**
51. El riesgo define la variabilidad de las consecuencias previsibles. Un ajuste por riesgo puede incrementar el importe por el cual se ha medido un pasivo. Se debe tener cuidado al formar juicios en condiciones de incertidumbre, para no sobreestimar los ingresos ordinarios/recursos o los activos, ni subestimar los gastos o los pasivos. Sin embargo, la incertidumbre no justifica la creación de provisiones excesivas o la deliberada sobreestimación de pasivos. Por ejemplo, si los costos proyectados para una consecuencia previsible particularmente adversa se estiman con prudencia, tal consecuencia previsible no debe entonces tratarse deliberadamente como si fuera más probable de lo que lo es realmente. Es preciso tener cuidado para evitar la duplicación de ajustes por riesgos e incertidumbres y la consiguiente sobreestimación de una provisión.
52. La información adicional acerca de las incertidumbres que guardan relación con el importe final del desembolso se realizará según lo establecido en el párrafo 98(b).

#### **Valor presente**

53. **Cuando resulte importante el efecto temporal sobre el valor del dinero, el importe de la provisión debe ser el valor presente de los desembolsos que se espera sean necesarios para cancelar la obligación.**
54. 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.

55. Cuando una provisión se descuenta un número de años, su valor presente se incrementa cada año según la provisión se vaya acercando al momento previsto para su liquidación (remitirse al Apéndice E). El párrafo 97(e) de esta Norma requiere revelar información sobre el incremento en el ejercicio, que, por el paso del tiempo, se ha producido en el importe descontado.
56. **Las tasas 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 estado de situación financiera o balance general, 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.**
57. En algunas jurisdicciones, el impuesto a las ganancias o equivalentes gravan las ganancias del ejercicio de una entidad del sector público. Cuando con este impuesto se grava a las entidades del sector público, la tasa de descuento seleccionada debe ser una tasa antes de impuestos.

#### Sucesos futuros

58. **Los sucesos futuros que puedan afectar a la cuantía necesaria para liquidar una obligación deberán reflejarse en el importe de la provisión, siempre que haya una evidencia objetiva suficiente de que tales hechos van a ocurrir.**
59. Los sucesos previsibles pueden ser particularmente importantes en la medición de las provisiones. Por ejemplo, ciertas obligaciones pueden indexarse para compensar, a los beneficiarios, por los efectos de la inflación u otros cambios específicos en los precios. Si hay evidencia suficiente sobre potenciales tasas de inflación previstas esto deberá reflejarse en el importe de la provisión. Otro caso de hechos futuros que afectan a la cuantía de una provisión se da cuando, por ejemplo, el gobierno considera que el costo de la limpieza del alquitrán, ceniza y otros contaminantes asociados a una fábrica de gas, al final de la vida útil de ésta se reducirá por cambios futuros en la tecnología. En este caso, el importe reconocido refleja el costo que observadores técnicamente calificados y objetivos esperan, de manera razonable, que se va a incurrir, teniendo en cuenta, para ello, toda la evidencia disponible, respecto a tecnología, que estará disponible en el momento de la limpieza. Por tanto, será apropiado incluir, por ejemplo, las reducciones probables de costos asociadas al incremento de la experiencia en la aplicación de la tecnología existente o el probable costo de la aplicación de la tecnología existente a una operación de limpieza de mayor envergadura o mayor complejidad que la que previamente se había aplicado. Sin embargo, la entidad no ha de anticipar el desarrollo de una tecnología completamente nueva para la operación de limpieza, salvo que esté sustentado por evidencia objetiva suficiente.

60. El efecto de una posible legislación nueva que pueda afectar el importe de una obligación existente a cargo de un gobierno o una entidad individual del sector público, se toma en consideración al evaluar dicha obligación, cuando haya evidencia objetiva suficiente de que la mencionada legislación va a ser promulgada sin apenas ningún cambio. La variedad de circunstancias que surgen en la práctica hace imposible especificar un solo hecho que pueda proveer de evidencia objetiva suficiente en cada caso. 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 habrá tal evidencia objetiva suficiente hasta la propia promulgación de la nueva legislación.

#### **Disposiciones esperadas de activos**

61. **Las ganancias esperadas por la disposición de activos no deben ser tenidas en cuenta al evaluar el importe de la provisión.**
62. Al evaluarse una provisión, no se tienen en cuenta las ganancias provenientes de una disposición de activos que se espera llevar a cabo, aun cuando tal disposición esté estrechamente vinculada al hecho que da lugar a la provisión. En lugar de ello, las ganancias provenientes de la disposición que se espera llevar a cabo, son reconocidas por la entidad en el momento especificado por la Norma Internacional del Sector Público que se ocupa de los activos.

#### **Reembolsos**

63. **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 debe ser tratado como un activo independiente. El importe reconocido para el activo no debe exceder al importe de la provisión.**
64. **En el estado de rendimiento financiero, el gasto relacionado con la provisión puede presentarse por el neto después de descontar el importe reconocido para el reembolso.**
65. En ocasiones, la entidad puede contemplar que un tercero pague una parte o el total del desembolso requerido para liquidar una provisión (por ejemplo, mediante contratos de seguros, cláusulas de indemnización o garantías de proveedores). Dicho tercero puede, o bien rembolsar los importes pagados por la entidad, o bien pagar directamente él las respectivas cuantías. Por ejemplo, un organismo gubernamental puede haber asumido una responsabilidad legal ante una persona, como resultado de recomendaciones inadecuadas dadas por los empleados. Sin embargo, este organismo puede estar en capacidad de recuperar parte del pertinente desembolso, mediante un seguro de indemnización por responsabilidad profesional.

66. En la mayoría de los casos, la entidad sigue siendo responsable por la totalidad del importe en cuestión, de tal modo que la entidad puede tener que liquidar la cuantía total si el tercero en cuestión incumple el pago por alguna razón. En esta situación, se reconoce una provisión por el importe total de la deuda, y, separadamente, se reconoce un activo por el reembolso previsible, cuando es prácticamente seguro que se va a recibir el reembolso si la entidad cancela la deuda.
67. En algunos casos, la entidad no es responsable de los costos en cuestión si el tercero en cuestión incumple el pago. En tales casos, la entidad no tiene ninguna responsabilidad por dichos costos y éstos no se incluyen en la provisión.
68. Como se señala en el párrafo 37, 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**

69. **Las provisiones se deben revisar en cada fecha de estado de situación financiera o balance general, y deben ajustarse, en su caso para reflejar la mejor estimación existente en ese momento. Si ya no es probable que, para liquidar la obligación, se vaya a requerir de un flujo de salida de recursos que incorporen beneficios económicos o un potencial de servicio, se deberá revertir la provisión.**
70. Cuando se usa el descuento, el importe contable de la provisión se incrementa cada ejercicio, para reflejar el paso del tiempo. Este incremento se reconoce como un gasto por intereses.

### **Aplicación de las provisiones**

71. **Cada provisión deberá ser utilizada sólo para afrontar los desembolsos para los cuales fue originalmente reconocida.**
72. Sólo los desembolsos que tienen relación con la provisión original se compensan contra ésta. Compensar un desembolso contra una provisión que originalmente fue reconocida para otros fines ocultaría el efecto que corresponde a dos hechos diferentes.

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

#### **Desahorros netos futuros derivados de las operaciones**

73. **No deben reconocerse provisiones por desahorros netos futuros derivados de las operaciones.**

74. Los desahorros netos futuros derivados de las operaciones no satisfacen la definición de pasivos ofrecida en el párrafo 18, ni los criterios generales de reconocimiento de una provisión establecidos en el párrafo 22.
75. La expectativa de desahorros netos futuros derivados de las operaciones constituye un indicio de que determinados activos usados en tales actividades pueden haber sufrido un deterioro en su valor. La entidad aplicará pruebas para determinar el deterioro del valor de estos activos. La Norma Internacional de Contabilidad NIC 36 *Deterioro del valor de los activos* establece las directrices para la contabilización del deterioro de valor.

#### **Contratos de carácter oneroso**

76. **Si una entidad tiene un contrato de carácter oneroso, las obligaciones presentes bajo tal contrato (netas después de deducir los importes recuperados,) deberán reconocerse y medirse como provisiones.**
77. El párrafo 76 de la presente Norma es aplicable sólo a contratos onerosos. Están excluidos del alcance de la Norma los contratos para la prestación de beneficios sociales, celebrados con la expectativa de que la entidad no va a recibir de los receptores de los beneficios, directamente a cambio, una contraprestación que sea aproximadamente igual al valor de los bienes y servicios proveídos.
78. Muchos contratos que evidencian transacciones de intercambio (por ejemplo, pedidos rutinarios de compra) pueden cancelarse sin pagar compensación a la otra parte y no existe, por tanto, ninguna obligación. Otros contratos establecen tanto derechos como obligaciones para cada una de las partes contratantes. Cuando los hechos hacen que estos contratos sean onerosos, tales contratos están incluidos dentro del alcance de esta Norma y existe entonces un pasivo que se ha de reconocer. Los contratos pendientes de ejecución que no son onerosos están fuera del alcance de esta Norma.
79. La presente Norma define un contrato oneroso como aquel en el cual los inevitables costos para cubrir las obligaciones derivadas del mismo exceden a los beneficios económicos o potencial de servicio que se espera recibir, incluyendo los importes recuperables. Por tanto, lo que se reconoce como una provisión conforme al párrafo 76, es la obligación presente neta después de deducir recuperaciones. Los costos inevitables de un contrato reflejan el menor costo neto para desvincularse del mismo, siendo éste el menor entre el costo de su cumplimiento, o la compensación o penalización resultante de su incumplimiento.
80. Antes de establecer por separado una provisión para un contrato oneroso, la entidad reconoce cualquier pérdida de valor que haya surgido en los activos dedicados a dicho contrato.

### **Reestructuración**

81. Los siguientes son ejemplos de hechos que pueden estar incluidos en la definición de reestructuración:
- (a) Terminación o disposición de una actividad o servicio;
  - (b) El cierre de una sucursal o terminación de las actividades de una dependencia gubernamental en una localidad o región específica, o reubicación de las actividades de una región a otra;
  - (c) Cambios en la estructura administrativa, por ejemplo, eliminación de un nivel o escala de los servicios de administración o dirección; y
  - (d) Reorganizaciones importantes que tienen un efecto significativo en la naturaleza y enfoque de las operaciones de la entidad.
82. Para los costos de reestructuración se reconoce una provisión sólo cuando se cumplen los criterios generales de reconocimiento de las provisiones, expuestos en el párrafo 22. Los párrafos 83 a 96 indican la forma en que los criterios generales de reconocimiento se aplican a las reestructuraciones.
83. **Una obligación implícita de proceder a una reestructuración surge sólo cuando la entidad:**
- (a) **Tiene un plan formal detallado de reestructuración que, por lo menos, identifica:**
    - (i) **La actividad/unidad de operaciones o parte de la actividad/unidad de operaciones involucradas;**
    - (ii) **Las principales áreas afectadas;**
    - (iii) **La ubicación, función y número aproximado de empleados que serán indemnizados por prescindir de sus servicios;**
    - (iv) **Los desembolsos que se llevarán a cabo; y**
    - (v) **El momento en que se implementará el plan; y**
  - (b) **Ha creado en los afectados una expectativa válida de que va a llevar a cabo la reestructuración, por haber iniciado la implementación del plan o por haber anunciado a los afectados las principales características del plan.**
84. Dentro del sector público, la reestructuración puede ocurrir a nivel del gobierno en su conjunto, a nivel de una cartera o ministerio, o a nivel de un organismo.
85. Evidencias de que un gobierno o una entidad individual han empezado a implementar un plan de reestructuración podrían ser, por ejemplo, el anuncio público de las principales características del plan, la venta o transferencia de activos, la notificación de la intención de cancelar los contratos de

arrendamiento o el establecimiento de acuerdos alternativos para los clientes de servicios. El anuncio público de un plan detallado de reestructuración constituye una obligación implícita de reestructurar, sólo si se hace de tal forma y con tal suficiencia de detalles (es decir, estableciendo las principales características del plan) que, se cree en las otras partes intervinientes -como son los usuarios del servicio, los proveedores y empleados (o sus representantes)- una expectativa válida de que el gobierno o la entidad van a llevar a cabo la reestructuración.

86. Para que la comunicación de un plan a los afectados sea suficiente para originar una obligación implícita, su implementación necesita estar proyectada para iniciarlo tan pronto como sea posible y culminarlo en un lapso de tiempo que haga improbable la ocurrencia de cambios significativos en el plan. Si se presume que transcurrirá un largo periodo de tiempo antes de comenzar la reestructuración, o que ésta llevará un tiempo irrazonablemente largo, será improbable que el plan cree en los mencionados terceros una expectativa válida de que el gobierno o la entidad individual están comprometidos, en el momento actual, a efectuar la reestructuración, debido a que el lapso de tiempo da al gobierno o la entidad oportunidades para cambiar sus planes.
87. La decisión de reestructurar tomada por la administración o el órgano de dirección antes de la fecha de los estados financieros, no da lugar a una obligación implícita a dicha fecha, salvo que la entidad, antes de tal fecha, haya:
- (a) Comenzado a implementar el plan de reestructuración; o
  - (b) Anunciado a los afectados por dicho plan las principales características del mismo, de forma suficientemente específica como para crear en ellos una expectativa válida de que la entidad va a llevar a cabo la reestructuración.

En algunos casos, la entidad empieza a implementar el plan de reestructuración, o anuncia a los afectados sus principales características después de la fecha de los estados financieros. Si la reestructuración es de tal importancia que su no revelación pudiera afectar la capacidad de los usuarios de los estados financieros para hacer evaluaciones y tomar decisiones de forma apropiada, puede requerirse suministrar la información establecida en la Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público NICSP 14 *Hechos ocurridos después de la fecha de los estados financieros*.

88. Aunque una obligación implícita no se crea sólo por una decisión de la administración o el órgano de dirección, sí puede originarse en diversos hechos anteriores relacionados con tal decisión. Por ejemplo, las negociaciones con los representantes de los trabajadores respecto a los pagos por cese, o con los compradores respecto a la venta o transferencia de una unidad de operaciones, pueden haber concluido quedando sujetas sólo a la aprobación del órgano o del consejo de dirección. Una vez obtenida la



aprobación y comunicada a las otras partes, la entidad tiene la obligación implícita de llevar a cabo la reestructuración, si las condiciones del párrafo 83 se cumplen.

89. En algunos países, la autoridad final para tomar decisiones sobre una entidad del sector público es conferida a un órgano o consejo de dirección entre cuyos miembros se encuentran representantes de intereses distintos a los de la administración (por ejemplo, trabajadores) o puede que se necesite notificar a estos representantes antes de que el órgano o consejo de dirección tomen su decisión. Debido a que una decisión del órgano o consejo de dirección implica comunicarla a estos representantes, puede derivar en una obligación implícita de reestructuración.

*Venta o transferencia de unidades de operación*

90. **Como consecuencia de la venta o transferencia de una unidad de operaciones, no surge ninguna obligación hasta que la entidad se comprometa a vender o transferir la unidad, es decir, hasta que exista un acuerdo vinculante.**
91. Aun cuando la entidad haya tomado la decisión de vender una unidad de operaciones y haya anunciado públicamente su decisión, no puede comprometerse a la venta hasta que no haya identificado un comprador y exista un acuerdo vinculante de venta. Mientras no exista un acuerdo vinculante de venta, la entidad podría cambiar de opinión y, de hecho, tendría que tomar otro curso de acción si no pudiera encontrar un comprador en términos aceptables. Cuando la venta sólo es parte de una reestructuración, para las otras partes de la reestructuración puede surgir una obligación implícita antes de que exista un acuerdo vinculante de venta.
92. Una reestructuración en el sector público suele implicar la transferencia de unidades de operaciones de una entidad controlada a otra, así como la transferencia de unidades de operaciones por una contraprestación nula. Estas transferencias se producirán frecuentemente bajo una directiva gubernamental y no conllevarán acuerdos vinculantes, como se especifica en el párrafo 90. Sólo hay una obligación cuando existe un acuerdo de transferencia vinculante. Aun cuando las transferencias propuestas no conduzcan al reconocimiento de una provisión, la transacción planeada puede requerir suministrar información adicional conforme a otras Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público u otras normas propuestas, tales como las Normas Internacionales del Sector Público NICSP 14 *Hechos ocurridos después de la fecha de los estados financieros* y NICSP 20 *Revelaciones sobre partes vinculadas*.

*Provisiones en una reestructuración*

93. **Una provisión de reestructuración deberá comprender sólo los desembolsos directos surgidos en la reestructuración, que:**
- (a) **Son necesariamente impuestos por la reestructuración; y**

(b) **No están asociados a las actividades en marcha de la entidad.**

94. Una provisión de reestructuración no incluye costos tales como:
- (a) entrenamiento o reubicación continua del personal;
  - (b) comercialización o publicidad; o
  - (c) inversión en nuevos sistemas y redes de distribución.

Estos desembolsos se relacionan con la conducción futura de una actividad y no son pasivos de reestructuración en la fecha de los estados financieros. Estos desembolsos se reconocen de la misma forma que si hubieran surgido de forma independiente a una reestructuración.

95. Los desahorros identificables, derivados de la operación de las actividades afectadas por la reestructuración, no se incluirán en el importe de la provisión, salvo que se relacionen con un contrato oneroso según lo definido en el párrafo 18.
96. Como se exige en el párrafo 61, las ganancias por las disposiciones esperadas de activos no se tienen en cuenta al evaluar una provisión de reestructuración, aun si la venta del activo se contemplara como parte de la reestructuración.

### **Información a revelar**

97. **Por cada clase de provisión, la entidad deberá informar acerca de:**
- (a) **El valor en libros al inicio y al final del ejercicio;**
  - (b) **Las dotaciones hechas en el ejercicio, incluyendo los incrementos en las provisiones existentes;**
  - (c) **Los importes utilizados (es decir, los importes aplicados y cargados contra la provisión) durante el ejercicio;**
  - (d) **Los importes no utilizados que han revertido durante el ejercicio; y**
  - (e) **El incremento durante el ejercicio en el importe descontado, resultante del paso del tiempo y el efecto de los cambios en la tasa de descuento.**

**No se requiere presentar información comparativa.**

98. **Por cada clase de provisión la entidad debe informar sobre:**
- (a) **Una breve descripción de la naturaleza de la obligación y del momento previsible en el tiempo, en el que se producirán los flujos de salida resultantes de beneficios económicos o un potencial de servicio;**
  - (b) **Indicios sobre las incertidumbres sobre el importe o vencimiento de dichos flujos de salida. Cuando sea necesario suministrar**

**información adecuada, la entidad deberá revelar los principales supuestos que ha tomado en relación con los hechos futuros, según lo establecido en el párrafo 58; y**

- (c) **El importe de los reembolsos probables, expresando la cuantía de cualquier activo que haya sido reconocido con respecto a dicho reembolso.**
99. **Cuando una entidad opte por reconocer, en sus estados financieros, provisiones por beneficios sociales por los cuales no va a recibir a cambio, directamente de los receptores de los mismos, una contraprestación que sea aproximadamente igual al valor de los bienes y servicios proveídos, deberá suministrar la información requerida en los párrafos 97 y 98 con respecto a dichas provisiones.**
100. **Salvo que la posibilidad de que vaya a existir un flujo de salida de recursos para liquidar una obligación sea remota, la entidad deberá presentar, para cada clase de pasivo contingente a la fecha de los estados financieros una breve descripción de la naturaleza del pasivo contingente y, cuando sea factible:**
- (a) **Una estimación de su efecto financiero, medido conforme a los párrafos 44 a 62;**
  - (b) **Indicaciones sobre las incertidumbres relacionadas con el importe o momento temporal de los flujos de salida; y**
  - (c) **La posibilidad de obtener eventuales reembolsos.**
101. Al determinar qué provisiones o pasivos contingentes pueden ser agregadas para formar una clase, es necesario considerar si la naturaleza de las partidas (o rubros) es suficientemente similar como para emitir una sola expresión sobre ellas que satisfaga los requerimientos de los párrafos 98(a) y (b) y 100(a) y (b). De ese modo, puede resultar apropiado tratar como una sola clase de provisión una serie de importes referentes a un determinado tipo de obligación, pero no resultaría apropiado tratar como una sola clase importes referentes a los costos de una recuperación ambiental e importes que estén sujetos a una acción legal.
102. Cuando de un mismo conjunto de circunstancias surgen una provisión y un pasivo contingente, la entidad debe presentar la información requerida en los párrafos 97, 98 y 100 de forma que muestre la vinculación existente entre la provisión y el pasivo contingente.
103. En ciertas circunstancias, la entidad puede usar una tasación externa para valorar una provisión. En tales casos, la información relacionada con dicha valoración puede revelarse útilmente.

104. Los requerimientos sobre información a presentar establecidos en el párrafo 100 no se aplican a los pasivos contingentes que surgen de los beneficios sociales prestados una entidad, por los cuales ésta no va a recibir de los receptores de los mismos, directamente a cambio, una contraprestación que sea aproximadamente igual al valor de los bienes y servicios proporcionados (ver párrafos 1(a) y 7–11 para el examen de la exclusión de los beneficios sociales respecto a esta Norma).
105. **Cuando es probable que exista un flujo de entrada de beneficios económicos o un potencial de servicio, la entidad debe presentar una breve descripción de la naturaleza de los activos contingentes en la fecha de los estados financieros y, cuando sea factible, una estimación de su efecto financiero, evaluado aplicando los principios establecidos para las provisiones en los párrafos 44 a 62.**
106. Esta Norma pretende que los requerimientos de revelación de información del párrafo 105 se apliquen sólo a aquellos activos contingentes para los cuales haya una razonable expectativa de que van a ocasionar beneficios a la entidad. Es decir, no existe obligación de revelar esta información para todos los activos contingentes (ver párrafos 39 a 43 para un examen de los activos contingentes). Es importante que las revelaciones sobre los activos contingentes eviten ofrecer indicios que tergiversen las probabilidades de ocurrencia de ingresos ordinarios/recursos. Por ejemplo, un activo contingente podría surgir de un contrato en que una entidad del sector público permita a una compañía del sector privado explotar una mina de su propiedad, a cambio de una regalía (canon o derecho de explotación) establecido en base a un precio fijado por tonelada extraída y la compañía ha comenzado la explotación. Además de revelar la naturaleza del acuerdo, debe cuantificarse el activo contingente cuando sea posible hacer una estimación razonable de la cantidad de mineral que se va a extraer y el horizonte temporal de los flujos de entrada de efectivo previsible. Si no hubiera reservas probadas o prevaleciera alguna otra circunstancia que indicara que la extracción del mineral fuese improbable, la entidad del sector público no debería revelar la información requerida por el párrafo 105 por cuanto no hay un flujo de beneficios probable.
107. Las exigencias de revelación de información del párrafo 105 se extienden a los activos contingentes provenientes de transacciones con contraprestación y sin contraprestación. El que un activo contingente exista o no en relación con ingresos ordinarios/recursos por impuestos queda sometido a la interpretación de lo que constituye un ‘hecho imponible’. La determinación del hecho imponible para el ingreso ordinario/recurso por impuestos y sus posibles implicaciones para la revelación de activos contingentes relacionados con los ingresos ordinarios/recursos por impuestos deben ser manejados como parte de un proyecto separado sobre ingresos ordinarios/recursos provenientes de transacciones sin contraprestación.

108. **Cuando, por no ser factible hacerlo, no se revele cualquier información requerida por los párrafos 100 y 105, este hecho deberá exponerse.**
109. **En casos extremadamente raros, puede esperarse que la revelación de parte o toda la información requerida por los párrafos 97 a 107 predisponga seriamente contra la posición de la entidad en un litigio con terceros sobre el tema materia de la provisión, pasivo contingente o activo contingente. En tales casos, la entidad no necesita revelar la información, pero deberá revelar la naturaleza general del litigio, junto con el hecho de que no se ha revelado la información y la razón por la cual no se ha revelado.**

### **Disposiciones transitorias**

110. **El efecto de adoptar esta Norma en su fecha de vigencia (o antes) deberá presentarse como un ajuste al saldo inicial de los resultados netos (ahorro o desahorro) acumulados del ejercicio en que la Norma se adoptó por primera vez. Se recomienda a las entidades, pero no se les exige, que ajusten el saldo inicial de los resultados netos (ahorro o desahorro) acumulados del primer ejercicio presentado y reexpresen su información comparativa. De no reexpresarse la información comparativa, deberá informarse sobre este hecho.**
111. La presente Norma requiere un tratamiento diferente al de la Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público NIC SP 3 *Resultado neto (ahorro o desahorro) del periodo, Errores fundamentales y Cambios en las políticas contables*. La NIC SP 3 requiere reexpresar la información comparativa (tratamiento de referencia) o presentar información adicional reexpresada (tratamiento alternativo permitido), salvo que no sea factible hacerlo. Esta Norma requiere que cualquier ajuste en ejercicios anteriores resultante de la adopción de esta Norma por primera vez se haga directamente contra el saldo inicial de los resultados netos (ahorro o desahorro) acumulados (tratamiento preferente en NIC SP 3).

### **Fecha de vigencia**

112. **La presente Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público tendrá vigencia para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen en o después del 1 Enero 2004. Su aplicación en fechas anteriores es recomendable.**
113. Cuando, posteriormente a esta fecha de entrada en vigencia, la entidad, con el fin de presentar su información financiera, adopte el método de base contable de acumulación (devengo) definido por las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, la presente Norma se aplicará a los estados financieros anuales de la entidad que cubran los ejercicios que comiencen en l o después de la fecha de adopción.

## Apéndice A

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

*El presente Apéndice tiene como finalidad resumir los principales requerimientos de la Norma. El Apéndice no forma parte de las directrices normativas y debe leerse en el contexto del texto completo de las mismas.*

**Provisiones y pasivos contingentes**

<b>Cuando, como resultado de sucesos pasados, pueda producirse un flujo de salida de recursos que incorporen beneficios económicos futuros o un potencial de servicio, para liquidar: (a) una obligación presente, o (b) una obligación posible, cuya existencia será sólo confirmada por que suceda o no suceda uno o más hechos futuros inciertos que no están enteramente bajo el control de la entidad:</b>		
<b>Existe una obligación presente que probablemente requiere de un flujo de salida de recursos.</b>	<b>Existe una obligación posible o una obligación presente que puede o no requerir una de salida de recursos.</b>	<b>Existe una obligación posible o una obligación presente para la cual la probabilidad de un flujo de salida de recursos es remota.</b>
Se reconoce una provisión (párrafo 22). Se requiere hacer informar acerca de la provisión (párrafos 97 y 98)	No se reconoce ninguna provisión (párrafo 35). Se requiere informar sobre el pasivo contingente (párrafo 100).	No se reconoce ninguna provisión (párrafo 35). No se requiere hacer ninguna revelación (párrafo 100).

Un pasivo contingente también surge en los casos extremadamente raros en que un pasivo no puede reconocerse porque no puede valorarse de manera fiable. Se requiere revelar información por el pasivo contingente.

**Activos contingentes**

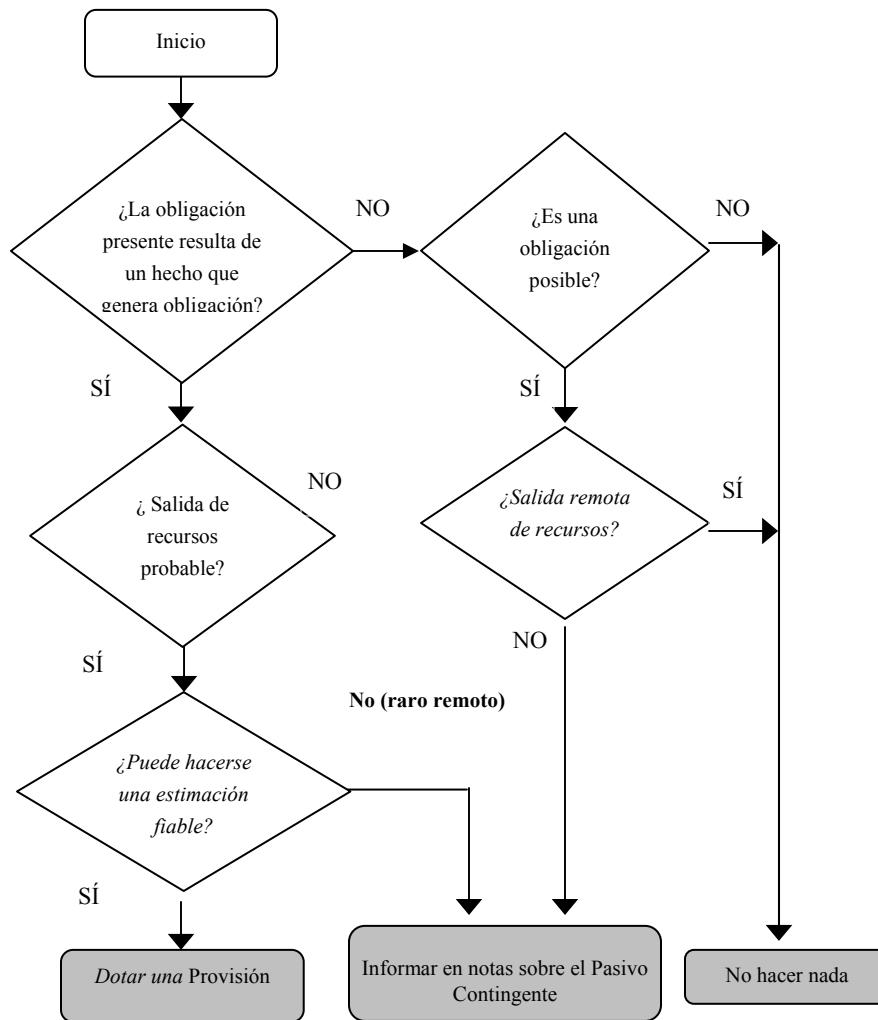
**Reembolsos**

<p><b>Cuando, como resultado de hechos pasados, hay un posible activo cuya existencia será confirmada sólo por que suceda o no suceda uno o más hechos futuros inciertos que no están enteramente bajo el control de la entidad:</b></p>		
<p><b>El flujo de entrada de beneficios económicos o un potencial de servicio es prácticamente cierto.</b></p>	<p><b>El flujo de entrada de beneficios económicos o un potencial de servicio es probable, pero no prácticamente cierto.</b></p>	<p><b>El flujo de entrada de beneficios económicos o un potencial de servicio no es probable.</b></p>
<p>El activo no es contingente (párrafo 41).</p>	<p>No se reconoce ningún activo (párrafo 39). Se requiere revelar información (párrafo 105).</p>	<p>No se reconoce ningún activo (párrafo 39). No se requiere hacer ninguna revelación (párrafo 105).</p>
<p><b>Se espera que parte o la totalidad del desembolso requerido para liquidar una provisión sea reembolsada por un tercero.</b></p>		
<p><b>La entidad no tiene ninguna obligación por la parte del desembolso que debe reembolsar el tercero.</b></p>	<p><b>La obligación por el importe que se espera sea reembolsado permanece en la entidad, y hay una certeza casi total de que el reembolso se recibirá si la entidad liquida la provisión.</b></p>	<p><b>La obligación por el importe que se espera sea reembolsado permanece en la entidad y no existe total certeza sobre el reembolso si la entidad liquida la provisión.</b></p>
<p>La entidad no tiene ningún pasivo por el importe por reembolsar (párrafo 67). No se requiere hacer ninguna revelación.</p>	<p>El reembolso se reconoce, en el estado de situación financiera o balance general, como un activo separado y, el ingreso ordinario/recurso correspondiente puede ser compensado con el gasto asociado en el estado de rendimiento financiero. El importe reconocido por el reembolso previsto no debe exceder al pasivo (párrafos 63 Y 64). Se suministra información sobre el reembolso junto con el importe reconocido para el mismo (párrafo 98(c)).</p>	<p>El reembolso previsto no se reconoce como activo (párrafo 63). Se informa sobre el reembolso previsto (párrafo 98(c)).</p>

Apéndice B

Árbol de decisiones

El presente Apéndice tiene como finalidad resumir los principales requerimientos de reconocimiento de la presente Norma, respecto a las provisiones y pasivos contingentes incluidas dentro del alcance de la misma. El árbol de decisiones no forma parte de las directrices normativas y debe leerse en el contexto del texto completo de las éstas. Nota: En algunos casos, no resulta claro si existe o no una obligación presente. En estos casos, se considera que un suceso pasado da lugar a una obligación presente si, teniendo en cuenta toda la información disponible, es más probable que improbable que la obligación presente exista en la fecha de los estados financieros (párrafo 23 de la presente Norma).





## Apéndice C

### Ejemplos: Reconocimiento

*El presente Apéndice tiene como finalidad ilustrar la aplicación de las directrices normativas, para ayuda a aclarar el sentido de las mismas. El Apéndice no forma parte de dichas directrices.*

*Todas las entidades a las cuales se refieren los ejemplos tienen como fecha de los estados financieros el 31 de Diciembre. En todos los casos, se presume que se puede hacer una estimación fiable de los flujos de salida previsible. En algunos ejemplos, las circunstancias descritas pueden haber dado lugar al deterioro del valor de los activos, en los ejemplos no se trata este aspecto.*

*Las referencias cruzadas que se ofrecen en los ejemplos señalan los párrafos de la Norma que son particularmente importantes. El presente Apéndice deberá leerse en el contexto del texto completo de las directrices normativas.*

*Las referencias hechas a “mejor estimación” corresponden al importe del valor presente, en el cual el efecto del valor-en-el-tiempo del dinero es relevante.*

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

El Departamento Gubernamental A fabrica equipos de búsqueda y rescate que se van a destinar tanto para uso del Gobierno como para la venta al público. En el momento de la venta, el Departamento otorga a los compradores garantías post-venta para ciertos productos. Bajo los términos de venta, el Departamento se compromete a resarcir, mediante reparación o reemplazo, los defectos de fabricación que se manifiesten dentro de los tres años a partir de la fecha de la venta. Por la experiencia pasada, es probable (es decir, más probable que improbable) que se produzcan algunas reclamaciones al amparo de las garantías otorgadas.

#### *ANÁLISIS*

**Obligación presente que resulta de un hecho pasado que genera obligación** - El hecho generador de la obligación es la venta del producto con garantía post-venta, la cual da lugar a una obligación legal.

**Flujo de salida de recursos que incorporan beneficios económicos o un potencial de servicio, para cubrir el pago de la obligación**—Flujo probable con respecto a las garantías, tomadas éstas en su conjunto (ver párrafo 32).

**Conclusión**—Se reconoce una provisión y para ello se toma la mejor estimación de los costos de compensación asociados a los productos con garantía vendidos en o antes de la fecha de los estados financieros (ver párrafos 22 y 32).

*Ejemplo 2A: Terreno contaminado—Legislación cuya promulgación es prácticamente segura*

Un gobierno provincial posee un almacén en un terreno cercano a un puerto. El gobierno provincial ha mantenido la propiedad del terreno porque puede necesitarlo para una futura expansión de sus operaciones portuarias. En los últimos diez años transcurridos, arrendó la propiedad a un grupo de agricultores, quienes la usaron para almacenaje de productos químicos agrícolas. El gobierno central anuncia su intención de promulgar una legislación ambiental que requiere que los dueños de una propiedad se responsabilicen de la contaminación ambiental, incluyendo el costo de saneamiento del terreno contaminado. Como consecuencia, el gobierno provincial da inicio a una política sobre productos químicos de riesgo y comienza a aplicarla a sus actividades y propiedades. En esta etapa se pone de manifiesto que los productos químicos agrícolas han contaminado el terreno que rodea al almacén. El gobierno provincial no ha recurrido contra los agricultores, o la compañía de seguros de los agricultores, respecto a los costos de saneamiento. Sin embargo, es prácticamente seguro que, poco después del 31 de diciembre del año 2001, 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.

*ANÁLISIS*

**Obligación presente que resulta de un hecho pasado que genera obligación** - 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 o un potencial de servicio, para el pago de la obligación**—Probable.

**Conclusión**—Se reconoce una provisión, tomando para ello la mejor estimación de los costos de saneamiento (ver párrafos 22 y 30).

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

Un gobierno tiene una política ambiental ampliamente conocida, mediante la cual se compromete a limpiar toda la contaminación que el propio gobierno genere. El gobierno tiene la reputación de hacer honor a sus compromisos. En la jurisdicción no está vigente ninguna legislación ambiental. En el curso de unos ejercicios navales se daña una nave, filtrándose una importante cantidad de petróleo. El gobierno accede a pagar los costos del saneamiento inmediato y los costos en curso de vigilancia y asistencia a animales marinos y pájaros.

*ANÁLISIS*

**Obligación presente que resulta de un hecho pasado que genera obligación** - El hecho generador de la obligación es la contaminación ambiental, la cual origina una obligación implícita debido a que la política y comportamiento previos del gobierno han creado una expectativa válida de que el gobierno procederá al saneamiento de la contaminación causada.

**Salida de recursos que incorporan beneficios económicos o un potencial de servicio, para el pago de la obligación**—Probable.

**Conclusión**—Se reconoce una provisión, utilizando para ello la mejor estimación de los costos de saneamiento y limpieza de los terrenos (ver párrafos 22 y 30).

*Ejemplo 3: Cantera de grava*

Un gobierno explota una cantera de grava en el terreno de una compañía del sector privado que se lo ha arrendado comercialmente. La grava se usa para la construcción y mantenimiento de caminos. El acuerdo con los propietarios requiere que el gobierno restaure el entorno de la cantera eliminando todas las construcciones, reformando el terreno y reemplazando todo el manto del terreno. El 60% de los eventuales costos de restauración se relacionan con la demolición de las construcciones de la cantera y la restauración del lugar, y el 40% los produce la extracción de grava. En la fecha de los estados financieros, se han hecho las construcciones en la cantera y se ha comenzado la excavación del sitio, pero no se ha extraído grava.

*ANÁLISIS*

**Obligación presente resultante de un hecho pasado que genera obligación** - Las construcciones y excavaciones realizadas en la cantera crean, bajo los términos del acuerdo, la obligación legal de eliminar las construcciones y restaurar el sitio y constituyen, por tanto, un hecho que genera obligación. En la fecha de los estados financieros, sin embargo, no existe obligación de remediar el daño que causará la extracción de grava.

**Flujo de salida de recursos que incorporan beneficios económicos o un potencial de servicio, para el pago de la obligación**—Probable.

**Conclusión**—Se reconoce una provisión por el importe de la mejor estimación para el 60% de los eventuales costos relacionados con la demolición de las construcciones y la restauración del terreno (ver párrafo 22). Estos costos se incluyen como parte del costo de la cantera. El 40% de los costos producidos por la extracción de grava se reconocen progresivamente como un pasivo, conforme se vaya extrayendo la grava.

*Ejemplo 4: Reembolso de las ventas a voluntad del cliente*

Una dependencia gubernamental de almacenes opera como una agencia centralizada de compras y permite que el público compre suministros excedentes. Dicha dependencia sigue una política de reembolso de 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.

*ANÁLISIS*

**Obligación presente resultante de un hecho pasado que genera obligación** - 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.

**Flujo de salida de recursos que incorporan beneficios económicos o un potencial de servicio, para el pago de la obligación**—Probable, puesto que una determinada proporción de los bienes se devuelven y reembolsan (ver párrafo 32).

**Conclusión**—Se reconoce una provisión, tomando para ello la mejor estimación de los costos de reembolso (ver párrafos 18 (definición de obligación implícita), 22, 25 y 32).

**Ejemplo 5 A: Cierre de una división, que no se llevará a cabo antes de la fecha de cierre del estado de situación financiera o balance general**

El 12 Diciembre 2004 un gobierno decide cerrar una división de un organismo gubernamental. No se había comunicado esta decisión a ninguno de los afectados antes del cierre de dicho periodo contable (31 Diciembre 2004), ni se había tomado ninguna otra medida para implementar la decisión.

*ANÁLISIS*

**Obligación presente resultante de un hecho pasado que genera obligación** - No ha habido ningún hecho que de lugar a compromisos y no existe, por tanto, ninguna obligación.

**Conclusión**—No se reconoce ninguna provisión (ver párrafos 22 y 83).

*Ejemplo 5B: Contratación externa de una división—Implementación antes de la Fecha de Presentación*

El 12 Diciembre 2004 un gobierno decide la contratación externa de una división de un departamento gubernamental. El 20 Diciembre 2004 el gobierno acuerda un plan en detalle para contratar externamente la división y al personal de la misma se le comunica el despido.

*ANÁLISIS*

**Obligación presente resultante de un hecho pasado que genera obligación** - El hecho generador de la obligación es la comunicación de la decisión al personal, la cual da lugar a una obligación implícita desde dicha fecha, puesto que se crea una expectativa válida de que la división va a ser contratada externamente.

**Flujo de salida de recursos que incorporan beneficios económicos o un potencial de servicio, para el pago de la obligación**—Probable.

**Conclusión**—Se reconoce una provisión al 31 Diciembre 2004, tomando para ello la mejor estimación de los costos de la contratación externa de la división (ver párrafos 22 y 83).

*Ejemplo 6: Obligación legal de colocación de filtros de aire*

Bajo una nueva legislación, una entidad de un gobierno local es obligada a colocar nuevos filtros de aire a sus edificios públicos antes del 30 de Junio del 2005. La entidad no ha colocado los filtros de aire.

*ANÁLISIS*

(a) en la fecha de los estados financieros, 31 de Diciembre de 2004

**Obligación presente resultante de un hecho pasado que genera obligación** - No hay evento alguno que de origen a la obligación de incurrir en el costo de colocación de los filtros de aire ni en las multas que la legislación prevea de no colocarlos.

**Conclusión**—No se reconoce ninguna provisión por el costo de colocación de los filtros (ver párrafos 22 y 25-27).

(b) en la fecha de los estados financieros, 31 de Diciembre de 2005

**Obligación presente resultante de un hecho pasado que genera obligación** - No existe aún ninguna obligación por los costos de colocación de los filtros de aire, puesto que el hecho generador de obligaciones (la colocación de los filtros) no ha tenido lugar. Sin embargo, 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 los edificios públicos).

**Flujo de salida de recursos que incorporan beneficios económicos o un potencial de servicio, para el pago de la obligación**—La evaluación de la probabilidad de incurrir en multas y sanciones por incumplimiento depende de los detalles de la legislación y la severidad de aplicación del régimen legal.

**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 (ver párrafos 22 y 25-27).

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

El gobierno ha introducido una serie de cambios en el sistema del impuesto a las ganancias. Como resultado de estos cambios, el departamento de tributación (entidad que informa) necesitará actualizar los conocimientos de una gran proporción de su personal administrativo y supervisor, para asegurar el cumplimiento continuo de la regulación de los servicios financieros. En la fecha del estado de situación financiera o balance general, no se han llevado a cabo acciones formativas.

#### *ANÁLISIS*

**Obligación presente resultante de un hecho pasado que genera obligación** - No existe ninguna obligación, puesto que no ha tenido lugar el hecho generador de obligaciones (acciones formativas del personal).

**Conclusión**—No se reconoce ninguna provisión (ver párrafos 22 y 25-27).

*Ejemplo 8: Contrato de carácter oneroso*

La lavandería de un hospital opera desde un edificio que el hospital (entidad que informa) tiene alquilado mediante un acuerdo de arrendamiento operativo. Durante diciembre 2004 la lavandería se traslada a un nuevo edificio. El contrato de arrendamiento por el antiguo edificio sigue vigente por los próximos cuatro años: no puede rescindirse. El hospital no tiene un uso alternativo que pueda darle al edificio y el edificio no puede ser realquilado a otro usuario.

#### *ANÁLISIS*

**Obligación presente resultante de un hecho pasado que genera obligación** - El hecho generador de la obligación es la firma del contrato de arrendamiento, el mismo que da lugar a una obligación legal.

**Flujo de salida de recursos que incorporan beneficios económicos o un potencial de servicio, para el pago de la obligación**—Cuando el arrendamiento se convierte en oneroso, es probable la salida de recursos que incorporan beneficios económicos (mientras el contrato no se vuelva oneroso, el hospital contabilizará el contrato bajo la Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público NICSP 13 *Arrendamientos*).

**Conclusión**—Se reconocerá una provisión, por el importe de la mejor estimación de los pagos inevitables que se deriven de arrendamiento (ver párrafos 13(b), 22 y 76).

*Ejemplo 9: Un aval individual*

Durante 2004 un gobierno provincial otorga, por determinados préstamos, un aval a un agente del sector privado que es suministrador de servicios públicos a cambio de honorarios y cuya situación financiera es buena en esa época. Durante 2005 la situación financiera del agente se deteriora y al 30 Junio 2005 el agente solicita entrar en una situación legal de protección ante sus acreedores.

*ANÁLISIS*

(a) al 31 Diciembre 2004

**Obligación presente resultante de un hecho pasado que genera obligación**—El hecho generador de obligaciones es la prestación del aval, la cual da lugar a una obligación legal.

**Flujo de salida de recursos que incorporan beneficios económicos o un potencial de servicio, para el pago de la obligación**—No es probable una salida de recursos al 31 Diciembre 2004.

**Conclusión**—No se reconoce ninguna provisión (párrafos 22 y 31). 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 (ver párrafos 100 y 109).

(b) al 31 Diciembre 2005

**Obligación presente resultante de un hecho pasado que genera obligación**—El hecho generador de obligaciones es la prestación del aval, la cual da lugar a una obligación legal.

**Flujo de salida de recursos que incorporan beneficios económicos o un potencial de servicio, para el pago de la obligación**—Es probable que, al 31 Diciembre 2005, se requiera, para liquidar la obligación, de salida de recursos que incorporen beneficios económicos o un potencial de servicio.

**Conclusión**—Se reconoce una provisión por una cuantía igual a la mejor estimación de la obligación (ver párrafos 22, 31 y 109).

Nota: Este ejemplo contempla una garantía individual. Si la entidad tuviera una cartera de garantías similares, tendría que evaluar dicha cartera como un todo, para determinar si es o no probable un flujo de salida de recursos que incorporen beneficios económicos o un potencial de servicio (ver párrafo 32). Cuando la entidad extiende una garantía recibiendo un honorario, el ingreso ordinario/recurso se reconoce conforme a la Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público NICSP 9 *Ingresos ordinarios/recursos por transacciones con contraprestación*.

*Ejemplo 10: Un caso judicial*

En el 2004, tras la celebración de un almuerzo, mueren diez personas, posiblemente a causa de un envenenamiento alimenticio producido por productos vendidos por un restaurante en un museo público (entidad que informa). Se inician acciones legales pidiendo a la entidad una indemnización por daños, pero ésta no acepta su responsabilidad. Hasta la fecha de autorización de los estados financieros por el año que termina el 31 Diciembre 2004, los abogados de la entidad avisan que es probable que la entidad pueda ser declarada no responsable. Sin embargo, cuando la entidad prepara los estados financieros para el año que termina el 31 de Diciembre 2005, sus abogados avisan de que, por la evolución del caso, es probable que la entidad pueda ser declarada culpable.

*ANÁLISIS*

(a) al 31 Diciembre 2004

**Obligación presente resultante de un hecho pasado que genera obligación**—En base a la evidencia disponible cuando se aprobaron los estados financieros, no hay ninguna obligación resultante de hechos pasados.

**Conclusión**—El museo no reconoce ninguna provisión (párrafos 23 y 24). La reclamación será presentada como un pasivo contingente en las notas, salvo que se considere que la probabilidad de un flujo de salida es remota (ver párrafos 100 y 109).

(b) al 31 Diciembre 2005

**Obligación presente resultante de un hecho pasado que genera obligación**—En base a la evidencia disponible, hay una obligación presente.

**Flujo de salida de recursos que incorporan beneficios económicos o un potencial de servicio, para el pago de la obligación**—Probable.

**Conclusión**—Se reconoce una provisión por un cuantía igual a la mejor estimación del importe por el cual se va a liquidar la obligación (ver párrafos 22-24 y 109).

*Ejemplo 11: Reparaciones y mantenimiento*

Algunos activos requieren, además de su mantenimiento rutinario, un desembolso sustancial cada cierto número de años, para reajustes o arreglos mayores y el reemplazo de componentes principales. La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público (NICSP 17 *Propiedad, 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 11 A: Costos de renovación, en caso de que no exista obligación legal de hacerla*

El horno de calefacción de un edificio que ha sido dado en arrendamiento por un departamento gubernamental a una serie de inquilinos del sector público, tiene un revestimiento que, cada cinco años, necesita ser reemplazado por razones técnicas. En la fecha de los estados financieros, el revestimiento ha estado en uso durante los últimos tres años.

*ANÁLISIS*

**Obligación presente resultante de un hecho pasado que genera obligación**—No existe ninguna obligación presente.

**Conclusión**—No se reconoce ninguna provisión (ver párrafos 22 y 25-27).

No se reconoce el costo del reemplazo del revestimiento, pues, en la fecha de los estados financieros, no existe ninguna obligación de reemplazarlo independientemente las acciones futuras de la entidad, ya que incluso la intención de incurrir en el desembolso depende de que la entidad decida continuar operando el horno o reemplazar el revestimiento. En lugar de reconocer una provisión, en la depreciación del revestimiento se tiene en cuenta su consumo, es decir, el costo será distribuido en 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 11 B: Costos de renovación, en el caso de que exista obligación legal de hacerla*

Un servicio de cartografía gubernamental es obligado por ley a llevar a cabo una reparación general, una vez cada tres años, a la aeronave que usa para el trazado aéreo de sus mapas.

*ANÁLISIS*

**Obligación presente resultante de un hecho pasado que genera obligación** - No hay ninguna obligación presente.

**Conclusión**—No se reconoce ninguna provisión (ver párrafos 22 y 25-27).

No se reconocen como provisión los costos de la reparación general de la aeronave, por las mismas razones que, en el ejemplo 11A, no se reconoce como provisión el costo de reemplazo del revestimiento del horno. Aun el requerimiento legal de llevar a cabo una reparación, no convierte los costos de mantenimiento general en un pasivo, pues no existe ninguna obligación de revisar la aeronave independientemente de las acciones futuras de la entidad —la entidad podría evitar el desembolso futuro mediante sus acciones futuras -vendiendo la aeronave, por ejemplo.

**Apéndice D****Ejemplos de información a revelar sobre provisiones**

*Este Apéndice tiene carácter ilustrativo y no forma parte de la Norma. El propósito del Apéndice es ilustrar la aplicación de las reglas contenidas en la misma, con la finalidad de ayudar a clarificar su significado.*

*A continuación se presentan dos ejemplos de la información en notas exigida en el párrafo 98.*

**Ejemplo 1 Garantías post-venta**

Una entidad gubernamental, responsable de la prevención de accidentes en centros de trabajo, en el momento de la venta de sus productos de seguridad concede garantías a los compradores. Según los términos de la garantía, la entidad se compromete, por un período de dos años a partir de la fecha de venta, a reparar o reemplazar los artículos que no funcionen satisfactoriamente. En la fecha de los estados financieros, se ha reconocido una provisión de 60,000 unidades monetarias. El anterior importe no ha sido objeto de descuento. La información complementaria que se revela a través de las notas es la siguiente:

*Se ha dotado una provisión de 60.000 unidades monetarias para cubrir las reclamaciones derivadas de las garantías por los productos vendidos durante los tres últimos ejercicios económicos. Se aplica la mayor parte de este importe en el próximo año económico, y la totalidad del saldo lo será en los próximos dos años a partir de la fecha del estado de situación financiera o balance general.*

**Ejemplo 2 Costos de desmantelamiento**

El año 2005, una instalación de investigación de propiedad estatal que utiliza un reactor nuclear para el desarrollo de isótopos de radio empleados con fines médicos, reconoce una provisión de 300 millones de unidades monetarias por concepto de costos de desmantelamiento de las instalaciones. Se estima la provisión utilizando la hipótesis de que el desmantelamiento tendrá lugar en un plazo de 60-70 años. Sin embargo, también existe la posibilidad de que no tenga lugar hasta dentro de 100-110 años, en cuyo caso el valor presente de los costos se verá significativamente reducido. Se revela la siguiente información complementaria en las notas:

*Se ha reconocido una provisión de 300 millones de unidades monetarias para los costos desmantelamiento de la instalación. Se espera incurrir en estos costos entre el 2065 y el 2075; pero existe la posibilidad de que dicho desmantelamiento no se produzca sino hasta el 2105-2115. Si la evaluación de los costos se hiciera en base a esta última alternativa, la provisión se vería reducida en 136 millones. El importe de la provisión ha sido estimado usando la tecnología y precios corrientes y descontándola mediante una tasa de descuento real del 2%.*

*Seguidamente se ofrece un ejemplo de la información en notas exigida por el párrafo 109, 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**

Una entidad de investigación gubernamental está envuelta en un litigio con una empresa que alega que dicha entidad gubernamental ha vulnerado su propiedad intelectual en lo referente al uso de material genético y pide una indemnización de 100 millones de unidades monetarias por concepto de daños. La entidad gubernamental de investigación reconoce una provisión conforme a su mejor estimación de la obligación pero no revela la información prevista en los párrafos 97 y 98 de esta norma. Se revela la siguiente información:

*Existe un litigio en proceso contra esta entidad, en relación con una compañía que alega que la entidad ha infringido sus derechos de patente y pide una indemnización de 100 millones de unidades monetarias por concepto de daños. No se detalla la información requerida por la Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público NICSP 19 Provisiones, y pasivos y activos contingentes, por cuanto se puede presumir que sesgaría seriamente el resultado del litigio. El órgano de dirección opina que la entidad podrá defender con éxito su posición en el proceso.*

**Apéndice E****Ejemplo: Valor presente de una provisión**

*El presente Apéndice es meramente ilustrativo y no forma parte de la Norma. El propósito de este Apéndice es ilustrar la aplicación de las reglas contenidas en la misma, con la finalidad de ayudar a clarificar su significado.*

*El siguiente ejemplo ilustra los asientos del diario que se hacen al reconocer inicialmente el valor presente de una provisión y el posterior reconocimiento de los incrementos en el dicho valor. El incremento en la provisión se reconoce como un gasto por intereses (párrafo 70).*

El valor esperado de una provisión al final del año 5 es de 2000 unidades monetarias. Este valor esperado no ha sido ajustado por el riesgo. Se ha estimado como apropiada una tasa de descuento del 12%, la cual tiene en cuenta el riesgo asociado al correspondiente flujo de efectivo.

Los asientos de diario para registrar la provisión y los cambios en su valor ocurridos cada año, son los siguientes:

Final del ejercicio contable actual:

Debe	Gasto	1134,85
Haber	Provisión	1134,85

Final del Año 1:

Debe	Gasto por intereses	136,18
Haber	Provisión	136,18

Final del Año 2:

Debe	Gasto por intereses	152,52
Haber	Provisión	152,52

Final del Año 3:

Debe	Gasto por intereses	170,83
Haber	Provisión	170,83

Final del Año 4:

Debe Gasto por intereses 191,33

Haber Provisión 191,33

Final del Año 5:

Debe Gasto por intereses 214,29

Haber Provisión 214,29

**Cálculos: ncremento:**

Momento actual:

Valor presente =  $2000/(1,12)^5 = 1134,85$

Final del Año 1:

Valor presente =  $2000/(1,12)^4 = 1271,04$  136,18

Final del Año 2:

Valor presente =  $2000/(1,12)^3 = 1423,56$  152,52

Final del Año 3:

Valor presente =  $2000/(1,12)^2 = 1594,39$  170,83

Final del Año 4:

Valor presente =  $2000/(1,12)^1 = 1785,71$  191,33

Final del Año 5:

Valor presente =  $2000/(1,12)^0 = 2000,00$  214,29

### Comparación con la NIC 37

La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público NICSP 19 *Provisiones, pasivos y activos contingentes* ha sido básicamente elaborada a partir de la Norma Internacional de Contabilidad NIC 37 *Provisiones, pasivos y activos contingentes* (1998). Las principales diferencias entre la NICSP 19 y la NIC 37 son las siguientes:

- La NICSP 19 incluye comentarios adicionales a la NIC 37, para aclarar la aplicación de las directrices normativas a la contabilidad de las entidades del sector público. En particular, el alcance de la NICSP 19 clarifica que la Norma no se aplica a las provisiones y pasivos contingentes resultantes de los beneficios sociales prestados por una entidad, por los cuales no reciba ésta a cambio, directamente de los receptores, una contraprestación que sea aproximadamente igual al valor de los bienes y servicios proveídos. No obstante, cuando la entidad opta por reconocer provisiones por los beneficios sociales, la NICSP 19 requiere que se suministre determinada información a ese respecto.
- En la NICSP 19 se ha modificado el texto en negrita de la NIC 37 y se ha agregado un comentario adicional para aclarar que, en el caso de los contratos de carácter oneroso, es la obligación presente neta, después de descontar las recuperaciones, la que se reconoce como provisión.
- El párrafo de alcance de la NICSP 19 aclara que, si bien las provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes que surgen de los beneficios sociales de los trabajadores están excluidos del alcance de esta Norma, ésta, sin embargo, si que se aplica a las provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes que surgen de los beneficios por cese que producen las reestructuraciones que la Norma aborda.
- La NICSP 19 emplea, en ciertos casos, una terminología diferente a la de la NIC 37. Los ejemplos más significativos en la NICSP 19 son los términos “entidad,” o “ingreso ordinario/recurso,” “estado de rendimiento financiero,” y “estado de situación financiera. Los términos equivalentes en la NIC 37 son “empresa,” “ingreso,” “estado o cuenta de pérdidas y ganancias” y “balance.”
- La NICSP 19 contiene las definiciones de los términos técnicos utilizados en la NIC 37 y una definición adicional para “contratos pendientes de ejecución.”
- Los ejemplos del Apéndice C han sido modificados para hacer que reflejen mejor el ámbito del sector público.
- La NICSP 19 contiene un apéndice adicional (Apéndice E) que ilustra los asientos de diario para el reconocimiento de los cambios en el valor de una provisión que tienen lugar en el tiempo por efecto del factor descuento.