

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

### **Reconocimiento**

Esta Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 37 (1998), *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*, publicada por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). En la presente publicación del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB) de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) se reproducen extractos de la NIC 37, con autorización de la Fundación de Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS).

El texto aprobado de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) es el publicado por el IASB en idioma inglés, pudiéndose obtener ejemplares del mismo, en el Departamento de Publicaciones del IASB: IFRS Publications Department, First Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

E-mail: [publications@ifrs.org](mailto:publications@ifrs.org)

Internet: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)

Las NIIF, NIC, los Proyectos de Norma y otras publicaciones del IASB son propiedad intelectual de la Fundación IFRS.

“IFRS,” “IAS” “IASB,” “IFRS Foundation”, “International Accounting Standards” e “International Financial Reporting Standards” son marcas registradas de la Fundación IFRS y no deben utilizarse sin el consentimiento de la Fundación IFRS.

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

### Historia de la NICSP

*Esta versión incluye modificaciones introducidas en las NICSP emitidas hasta el 15 de enero de 2013.*

La NICSP 19, *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*, fue emitida en octubre de 2002.

Desde entonces, la NICSP 19 ha sido modificada por las siguientes NICSP:

- *Mejoras a las NICSP 2011* (emitido en octubre de 2011)
- NICSP 3 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* (emitida en diciembre de 2006)
- NICSP 14, *Hechos Ocurridos después de la Fecha de Presentación* (emitida en diciembre de 2006)

### Tabla de párrafos modificados en la NICSP 19

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
1	Modificado	Mejoras a las NICSP octubre de 2011
4	Modificado	Mejoras a las NICSP octubre de 2011
5	[Eliminado]	Mejoras a las NICSP octubre de 2011
87	Modificado	NICSP 14 diciembre de 2006
111 <sup>1</sup>	[Eliminado]	NICSP 3 diciembre de 2006
111A	Nuevo	Mejoras a las NICSP octubre de 2011
GI14	Modificado	Mejoras a las NICSP octubre de 2011

<sup>1</sup> El párrafo 111 era una disposición transitoria. Los párrafos posteriores han sido vueltos a numerar.

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

**ÍNDICE**

	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
Suceso pasado .....	25–30
Probable salida de recursos que incorporan beneficios económicos o un potencial de servicio .....	31–32
Estimación fiable 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 negativos (desahorro) netos derivados de las operaciones .	73–75
Contratos de carácter oneroso .....	76–80
Reestructuración .....	81–96
Venta o transferencia de unidades de operación .....	90–92
Provisiones de reestructuración .....	93–96
Información a revelar .....	97–109
Disposición transitoria .....	110
Fecha de vigencia .....	111–112
Tablas	
Árbol ilustrativo de decisión	
Guía de implementación	
Ejemplo ilustrativo	
Comparación con la NIC 37	

---

La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público 19, *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*, está contenida en el objetivo y los párrafos 1 a 112. Todos los párrafos tienen la misma autoridad. La NICSP 19 debe ser entendida en el contexto de su objetivo y el *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público*. La NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en Estimaciones Contables y Errores*, facilita un criterio para seleccionar y aplicar las políticas contables que no cuenten con guías específicas.

## Objetivo

El objetivo de la presente Norma es (a) establecer una definición para las provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes, e (b) identificar las circunstancias en que deben reconocerse las provisiones, la forma en que deben medirse 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 contingentes y activos contingentes, para permitir a los usuarios comprender la naturaleza, calendario de vencimiento y cuantía de tales partidas.

## Alcance

1. **Una 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 contingentes 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) **[Eliminado]**
  - (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) *contratos de seguro realizados dentro del alcance de la correspondiente norma de contabilidad nacional o internacional que trata los contratos de seguro;*
  - (e) **aquellos de los que se ocupe alguna otra NICSP;**
  - (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 para las Empresas Públicas.**
3. El *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público* emitidas por el IPSASB explica que las Empresas Públicas (EP)

aplicarán las NIIF emitidas por el IASB. Las EP están definidas en la NICSP 1, *Presentación de Estados Financieros*.

4. Esta Norma no se aplica a los instrumentos financieros (incluyendo las garantías) que quedan dentro del alcance de la NICSP 29, *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*.
5. [Eliminado]
6. Esta Norma es aplicable a las provisiones de una reestructuración (incluyéndose aquí las operaciones discontinuadas). En algunos casos, una reestructuración puede ajustarse a la definición de una operación discontinuada. Las guías para revelar información de las operaciones discontinuadas se encuentran en la NIIF 5 *Activos No Corrientes Mantenedos para la Venta y Operaciones Discontinuadas*.

### **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 requiere que los beneficiarios de estos servicios paguen 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 complementar 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 (a) la determinación de lo que constituye el “suceso que da origen a la obligación”, como (b) la valoración del respectivo pasivo, requieren de un mayor estudio antes de proceder a la exposición de las Normas propuestas. Por ejemplo, el Comité es consciente de que hay diferencias de opinión acerca de si el suceso que da origen a la 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, revelará la base adoptada para reconocer la provisión y la base para hacer la valoración. La entidad también revelará otra información requerida por esta Norma con respecto a dichas provisiones. La NICSP 1 proporciona guías para el tratamiento de las cuestiones no específicamente tratadas por otra NICSP. La NICSP 1 incluye también los requerimientos relacionados con la selección e información a revelar 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 la acumulación o 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 congruente con las estipulaciones de un contrato o de una ley.



**Otras exclusiones del alcance de la Norma**

12. Esta Norma no se aplica a los contratos pendientes de ejecución, salvo que tengan carácter oneroso para la entidad. 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 NICSP se ocupe de un tipo específico de provisión, pasivo contingente o activo contingente, la entidad aplicará esa Norma en lugar de la presente. Por ejemplo, ciertos tipos de provisiones son abordadas también en las Normas sobre:
  - (a) contratos de construcción (véase la NICSP 11, *Contratos de Construcción*); y
  - (b) arrendamientos (véase la NICSP 13, *Arrendamientos*). 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 guías 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 guías para el tratamiento contable de estos beneficios se pueden hallar en la NICSP 25, *Beneficios a los Empleados*).
15. Algunos importes tratados como provisiones pueden estar relacionados con el reconocimiento de ingresos, cuando la entidad otorgue ciertas garantías a cambio de la percepción de un determinado importe o cuota. Esta Norma no se ocupa del reconocimiento de ingresos. La NICSP 9, *Ingresos de Transacciones con Contraprestación*, identifica las circunstancias en que se reconoce un ingreso proveniente de transacciones con contraprestación y suministra guías prácticas para la aplicación de los criterios de reconocimiento. La presente Norma no altera los requerimientos de la NICSP 9.
16. En esta Norma se definen las provisiones como pasivos de cuantía o vencimiento inciertos. En algunos países, el término “provisión” también se usa en el contexto de partidas tales como depreciación, deterioro del valor de los activos o deudas de dudoso cobro; las cuales representan ajustes a los importes en libros de los activos y no son tratadas por esta Norma.

17. Otras NICSP especifican las reglas para tratar ciertos desembolsos como activos o como gastos. Tales cuestiones no son abordadas en 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. Los términos siguientes se usan, en esta Norma, con los significados que a continuación se especifican:

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

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

Un **activo contingente** (**Contingent asset**) es un activo de naturaleza posible, surgido a raíz de sucesos pasados, cuya existencia ha de ser confirmada solo porque ocurra o, en su caso, porque no ocurra, uno o más eventos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la entidad.

Un pasivo contingente (**Contingent liability**) es:

- (a) Una obligación posible, surgida a raíz de sucesos pasados y cuya existencia ha de ser confirmada solo porque tengan lugar, o no, uno o más sucesos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la entidad; o
- (b) una obligación presente surgida a raíz sucesos pasados, que no se ha reconocido contablemente porque:
  - (i) no es probable que sea requerida una salida de recursos que incorporen beneficios económicos o potencial de servicio, estableciendo una obligación; o
  - (ii) el importe de la obligación no puede ser medido con la suficiente fiabilidad.

Los **contratos pendientes de ejecución** (**Executory contracts**) son aquéllos en los que las partes no han cumplido ninguna de las obligaciones a las que se comprometieron, o aquéllos en los que ambas

partes han ejecutado parcialmente, y en igual medida, sus compromisos.

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

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

**Un suceso que da origen a la obligación (Obligating event)** es todo aquel suceso que crea una obligación legal o implícita, de forma tal que a la entidad no le queda otra alternativa realista que cancelar esa obligación.

**Contrato [de carácter] oneroso (Onerous contract)** es un contrato para el intercambio de activos o servicios, en el que los costos inevitables 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.

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

Una **reestructuración (Restructuring)** es un programa planificado y controlado por la gerencia, cuyo efecto tiene un cambio significativo:

- (a) en el alcance de la actividad llevada a cabo por la entidad; o
- (b) en la manera en que esas actividades se lleva a cabo.

En esta Norma se usan términos definidos en otras NICSP con el mismo significado que en aquellas, y aparecen reproducidos en el Glosario de Términos Definidos publicado por separado.

### **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. Por el contrario:

- (a) las cuentas a pagar son pasivos por bienes o servicios que han sido recibidos o suministrados y han sido facturados o formalmente acordados con el proveedor (e incluyen pagos respecto a beneficios sociales para los cuales existen acuerdos formales por cuantías específicas); 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 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 una acepción general, todas las provisiones son de naturaleza contingente, puesto que existe incertidumbre sobre el momento del vencimiento o sobre el importe correspondiente. Sin embargo, en esta Norma, el término contingente se usa para pasivos y activos que no se reconocen contablemente debido a que su existencia será confirmada solo 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. Esta 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. **Debe reconocerse una provisión cuando se den las siguientes condiciones:**
- (a) **una entidad tiene una obligación presente (ya sea legal o implícita) como resultado de un suceso pasado;**
  - (b) **es probable que sea requerida una salida de recursos que incorporen beneficios económicos o potencial de servicio, para cancelar la obligación; y**
  - (c) **puede hacerse una estimación fiable del importe de la obligación.**

**De no cumplirse estas condiciones, no se reconocerá 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 de presentación.**
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 que ocurran o no de ciertos sucesos, o si de tales sucesos se deriva la existencia de una obligación en el momento presente. En tales circunstancias, una entidad procederá a determinar la existencia o no de la obligación presente, en la fecha de presentación, teniendo en cuenta toda la evidencia disponible, entre la que se podrá incluir, por ejemplo, la opinión de expertos. La evidencia que se toma en consideración incluye la evidencia adicional que pudieran suministrar los hechos ocurridos después de la fecha de presentación. A partir de esa evidencia:
- (a) si es más probable que no que exista una obligación presente en la fecha de presentación, 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 (véase el párrafo 100).

*Suceso pasado*

25. El suceso pasado del que se deriva la obligación se denomina suceso que da origen a la obligación. Para que un suceso sea de esta naturaleza, es preciso que la entidad no tenga, como consecuencia del mismo, otra alternativa más realista que atender al pago de la obligación creada por tal suceso. Este será el caso solo si:
- (a) La cancelación de la obligación puede ser exigida 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 la entidad al cierre del periodo sobre el cual se informa, y no a su posible situación en el futuro. Por tanto, no se reconoce ninguna provisión para los costos 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 de la entidad son aquellos que existen en la fecha de presentación.
27. Solo 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 costos 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, una entidad del sector público tendrá que reconocer los costos por el abandono de una instalación de defensa o de una central nuclear de propiedad gubernamental, en la medida en que la entidad estuviera obligada a reparar daños ya causados. La NICSP 17, *Propiedades, Planta y Equipo*, se ocupa de estas partidas, incluyendo los costos de desmantelamiento y restauración, 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, una 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 presentación, 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 suceso que no haya dado lugar al nacimiento inmediato de una obligación, puede hacerlo en una fecha posterior, por causa de los cambios legales o por actuaciones de la entidad (por ejemplo, una declaración pública suficientemente concreta) que de 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 suceso que da origen a la 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 solo cuando existe una casi total certidumbre de que la ley se va a promulgar tal como está proyectada. Para los propósitos perseguidos en esta Norma, tal obligación se tratará como si fuera una obligación de tipo 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 solo 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 es más probable que ocurra 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, una 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 (véase el 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. La utilización de estimaciones es una parte esencial de la preparación de los estados financieros, y su existencia no perjudica de ningún modo la fiabilidad que éstos deben tener. Esto es especialmente cierto en el caso de las provisiones, 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 (véase el párrafo 100).

#### **Pasivos contingentes**

35. **Una entidad no debe 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, en relación con una determinada obligación, la parte de la deuda que se espera que cubran las otras partes se tratará 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 reconocerá 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 manera diferente a la inicialmente esperada. 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 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. **Una entidad no debe reconocer un activo contingente.**
40. Los activos contingentes provienen usualmente de hechos no planeados o no previstos, que (a) no están enteramente bajo el control de la entidad, y (b) crean para ella la posibilidad de un flujo de entrada de beneficios económicos o un potencial de servicio. Un ejemplo puede ser la reclamación que la entidad está llevando a cabo a través de 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 que podrían no realizarse nunca. No obstante, cuando la realización del ingreso sea prácticamente cierta, el activo correspondiente no es de carácter contingente, y por tanto es apropiado proceder a reconocerlo.
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, con el fin de asegurar que su evolución se refleja apropiadamente 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 (véase el párrafo 105).

## Medición

### La mejor estimación

44. **El importe reconocido como provisión debe ser la mejor estimación, en la fecha de presentación, del desembolso necesario para cancelar la obligación presente.**
45. La mejor estimación del desembolso necesario para cancelar la obligación presente es el importe que racionalmente pagaría la entidad para cancelar la obligación o transferirla a un tercero en la fecha de presentación. Con frecuencia será imposible, o prohibitivamente costoso, cancelar o transferir una obligación en dicha fecha. Sin embargo, la estimación del importe que racionalmente pagaría una entidad para cancelar o transferir la obligación viene a ser la mejor estimación del desembolso necesario para cancelar la obligación presente en la fecha de presentación.
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 después de la fecha de presentación.

*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 las reparaciones será:

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

47. Las incertidumbres que rodean el importe que se va a reconocer como provisión se tratan aplicando diversos medios dependiendo de las circunstancias. En el caso de que la provisión, que se está midiendo, se refiera a número amplio de partidas, la obligación presente se estimará promediando todos los posibles desenlaces por sus probabilidades 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%. En el caso de que el rango de desenlaces posibles sea un continuo, y cada punto del mismo tenga la misma probabilidad que otro, se utilizará el valor medio del intervalo.
48. Cuando se esté evaluando una obligación aislada, la mejor estimación de la deuda puede venir constituida por el desenlace individual que resulte más probable. No obstante, también en este caso la entidad considerará otros desenlaces posibles. En el caso de que los otros desenlaces posibles sean, o bien mucho más caros, o mucho más baratos que el desenlace más probable, la mejor estimación puede ser por una cuantía mayor o menor, respectivamente, que la correspondiente a éste. Por ejemplo, si 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 guías 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 debe tenerse en cuenta los riesgos e incertidumbres que inevitablemente rodean a muchos sucesos y circunstancias.**
51. Con el término riesgo se describe la variabilidad en los desenlaces posibles. Un ajuste por la existencia de riesgo puede aumentar el importe por el que se mide un pasivo. Se debe tener cuidado al formar juicios en condiciones de incertidumbre, para no sobreestimar los ingresos o los activos, ni subestimar los gastos o los pasivos. No obstante, la incertidumbre no es una justificación para la creación de provisiones excesivas, o para la sobrevaloración deliberada de los pasivos. Por ejemplo, si 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 los ajustes por riesgo e incertidumbre, con la consiguiente sobrevaloración del importe de la provisión.
52. La información adicional acerca de las incertidumbres, que guardan relación con el importe final del desembolso, se realizará de acuerdo con lo establecido en el párrafo 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 presentación, 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.

Cuando se descuenta una provisión a lo largo de un número de años, su valor presente se incrementa cada año según la provisión se vaya acercando al momento previsto para su liquidación (véase el Ejemplo ilustrativo).

55. 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. **La tasa (o tasas) de descuento deben ser consideradas antes de impuestos, y deben reflejar las evaluaciones correspondientes al valor temporal del dinero que el mercado esté haciendo, 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.**
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 deben reflejarse en el importe de la provisión, siempre que haya una evidencia objetiva suficiente de que tales hechos van a ocurrir.**
59. Las expectativas sobre sucesos futuros 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 debe 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. No obstante, la entidad no anticipará el desarrollo de una tecnología completamente nueva de limpieza, al hacer las estimaciones, a menos que ello esté apoyado por una evidencia suficientemente objetiva.

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 suceso que, en todos los casos, produzca la evidencia objetiva suficiente. Por otra parte, la evidencia es necesaria tanto en lo que la legislación vaya a exigir, como en que será prácticamente seguro que se aprobará e implementará siguiendo los procedimientos ordinarios. En muchos casos, no 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. Las ganancias por la disposición esperada de activos no se tienen en cuenta al medir una provisión, incluso en el caso de que la disposición esperada esté ligada estrechamente al suceso que ha motivado la provisión. Por el contrario, la entidad reconocerá las ganancias de la disposición esperada de activos en el momento que se especifica en la NICSP que se ocupa de los activos en cuestión.

### 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 solo cuando, sea prácticamente segura su recepción si la entidad cancela la obligación objeto de la provisión. El reembolso, en tal caso, debe ser tratado como un activo separado. 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, una entidad puede considerar el hecho de que un tercero se hará cargo de la totalidad, o una parte, del desembolso necesario para liquidar una provisión (por ejemplo, a través de la existencia de contratos de seguro, de cláusulas de indemnización o de garantías de proveedores). El tercero en cuestión puede, o bien reembolsar los importes ya pagados por la entidad, o bien pagar tales cantidades directamente. 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 puede no tener que responder de los costos en cuestión si el tercero responsable incumple el pago. En tal caso, la entidad no tiene responsabilidad por tales costos, y éstos no se incluyen en la provisión.
68. Como se ha resaltado 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 presentación, 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 debe revertir la provisión.**
70. Cuando se haya usado el descuento para determinar el importe de la provisión, el importe en libros de la misma aumentará en cada periodo para reflejar el paso del tiempo. Este incremento se reconoce como un gasto por intereses.

## **Aplicación de las provisiones**

71. **Cada provisión deberá ser utilizada solo para afrontar los desembolsos para los cuales fue originalmente reconocida.**
72. Solo se aplicará la provisión para cubrir los desembolsos relacionados originalmente con su dotación. 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**

### **Resultados negativos (desahorro) netos derivados de las operaciones**

73. **No deben reconocerse provisiones por resultados negativos (desahorro) netos futuros derivados de las operaciones.**

74. Resultados negativos (desahorro) 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. Una expectativa de resultados negativos (desahorro) 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. Una entidad aplicará pruebas para determinar el deterioro del valor de estos activos. Las guías para la contabilización del deterioro de valor se encuentran en la NICSP 21, *Deterioro del Valor de Activos no Generadores de Efectivo*, o en la NICSP 26, *Deterioro del Valor de Activos Generadores de Efectivo*, según proceda.

### 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) deben reconocerse y medirse como provisiones.**
77. El párrafo 76 de la presente Norma es aplicable solo 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 sean de carácter oneroso, caen fuera del alcance de esta Norma.
79. La presente Norma define un contrato oneroso como aquel en el cual los costos inevitables 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, que incluye 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 ejemplos recogen sucesos que pueden caer dentro de 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. Se reconocerá una provisión por costos de reestructuración, solo cuando se cumplan las condiciones generales de reconocimiento de provisiones establecidas en el párrafo 22. En los párrafos 83 a 96 se determina cómo aplicar los criterios generales de reconocimiento al caso de las reestructuraciones.
83. **Una obligación implícita de proceder a una reestructuración surge solo cuando una entidad:**
- (a) **tiene un plan formal y detallado para proceder a la reestructuración, en el que se identifican, al menos:**
    - (i) **la actividad/unidad de operaciones o parte de la misma involucradas;**
    - (ii) **las principales ubicaciones 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) **cuando el plan será implementado; y**
  - (b) **ha producido una expectativa válida entre los afectados, en el sentido de que la reestructuración se llevará a cabo, ya sea por haber comenzado a implementar el plan o por haber anunciado sus principales características a los mismos.**

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, solo 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 el plan sea suficiente como para dar lugar a una obligación implícita por la entidad, al comunicárselo a los que resulten afectados por él, es necesario que su implantación esté planeada para dar comienzo en cuanto sea posible, y además que el calendario de actuaciones haga improbable cualquier cambio significativo sobre lo inicialmente previsto. Si se presumiese 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. Una decisión de reestructurar tomada por la administración o el órgano de dirección, tomada antes de la fecha de presentación, no da lugar a una obligación implícita a dicha fecha, salvo que la entidad, antes de tal fecha, haya:
- (a) empezado a ejecutar 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.

Si una entidad comienza a ejecutar el plan de reestructuración, o anuncia sus principales características a los afectados por el mismo, después de la fecha de presentación, se requiere que revele este hecho, según lo establecido por la NICSP 14, *Hechos Ocurredos después de la Fecha de Presentación*, si los efectos son significativos y la falta de información pudiera afectar a las

decisiones económicas de los usuarios tomadas a partir de los estados financieros.

88. Aunque una obligación implícita no se crea solo 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 solo a la aprobación del órgano o del consejo de dirección. Una vez que se ha conseguido esta aprobación, y ha sido comunicada a los terceros implicados, la entidad tiene una obligación implícita para reestructurar, siempre y cuando se cumplan las condiciones del párrafo 83.
89. En algunos países, (a) 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 (b) 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. Incluso en el caso de que la entidad haya tomado la decisión de vender una determinada operación, y haya anunciado públicamente su decisión, no estará comprometida a la venta hasta que haya identificado al comprador y exista un compromiso firme con él. Hasta el momento en que se produzca tal compromiso firme, la entidad puede cambiar sus intenciones iniciales, y por otra parte tendrá que tomar otro curso de acción si no puede encontrar un comprador que le ofrezca condiciones aceptables. En este caso hay que tener en cuenta que, al ser la venta solo una parte de la reestructuración, podría aparecer una obligación implícita por otros aspectos de la reestructuración antes de que existiera un compromiso firme de venta.
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. Solo 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 conforme a otras NICSP, tales como la NICSP 14 y la NICSP 20, *Información a Revelar sobre Partes Relacionadas*.

#### *Provisiones de reestructuración*

93. **La provisión por reestructuración debe incluir solo los desembolsos que surjan directamente de la reestructuración, que son aquellos que de forma simultánea están:**
- (a) **necesariamente impuestos por la reestructuración; y**
  - (b) **no asociados con las actividades que continúan en la entidad.**
94. Una provisión por reestructuración no incluye costos tales como los de:
- (a) reentrenamiento o reubicación continua del personal;
  - (b) comercialización; 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 presentación. Estos desembolsos se reconocen de la misma forma que si hubieran surgido de forma independiente a una reestructuración.

95. Los resultados negativos (**desahorro**) netos 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 posibles ganancias derivadas de la venta de activos no se tendrán en consideración al medir el importe de la provisión por reestructuración, incluso aunque las mismas se consideren como una parte integrante de la propia reestructuración.

### **Información a revelar**

97. **Para cada tipo de provisión, la entidad debe informar acerca de:**
- (a) **el valor en libros al inicio y al final del periodo;**
  - (b) **las dotaciones efectuadas en el periodo, incluyendo también los incrementos en las provisiones existentes;**
  - (c) **los importes utilizados (es decir, los importes aplicados y cargados contra la provisión) durante el periodo;**
  - (d) **los importes no utilizados que han sido objeto de reversión en el periodo; y**

- (e) **el incremento durante el periodo en el importe descontado, resultante del paso del tiempo y el efecto de los cambios en la tasa de descuento.**

**No se requiere información comparativa.**

98. **La entidad debe revelar, por cada tipo de provisión, información sobre los siguientes extremos:**
- (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) **una indicación de las incertidumbres sobre el importe o vencimiento de dichos flujos de salida. En los casos en que sea necesario para suministrar la información adecuada, la entidad debe revelar la información correspondiente a las principales hipótesis realizadas sobre los sucesos futuros a los que se refiere el párrafo 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, debería 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, una entidad debe presentar, para cada clase de pasivo contingente en la fecha de presentación, una breve descripción de la naturaleza del pasivo contingente y, cuando sea practicable:**
- (a) **una estimación de su efecto financiero, medido según lo establecido en los párrafos 44 a 62;**
  - (b) **una indicación de las incertidumbres relacionadas con el importe o el calendario de las salidas de recursos correspondientes; y**
  - (c) **la posibilidad de obtener eventuales reembolsos.**
101. **Al determinar qué provisiones o pasivos contingentes pueden ser agregados para formar una clase, es necesario considerar si la naturaleza de las partidas 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, una 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 por una entidad, por los cuales ésta no va a recibir de los receptores, directamente a cambio, una contraprestación que sea aproximadamente igual al valor de los bienes y servicios proporcionados (véanse los párrafos 1(a) y 7 a 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, una entidad debe presentar una breve descripción de la naturaleza de los activos contingentes en la fecha de presentación 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 información a revelar del párrafo 105 se apliquen solo 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 (véanse los párrafos 39 a 43 para un examen de los activos contingentes). Es importante que la información a revelar sobre los activos contingentes eviten ofrecer indicios que tergiversen las probabilidades de que tengan lugar ingresos. 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 con base en 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 previsibles. 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 revelaría la información requerida por el párrafo 105 por cuanto no hay un flujo de beneficios probable.

107. Las exigencias de revelar 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 por impuestos queda sometido a la interpretación de lo que constituye un hecho imponible. La determinación del hecho imponible para el ingreso por impuestos y sus posibles implicaciones para revelar información de activos contingentes relacionados con los mismos deben ser manejados como parte de un proyecto separado sobre ingresos provenientes de transacciones sin contraprestación.
108. **En aquellos casos en los que no se revele la información exigida por los párrafos 100 y 105, porque no sea posible hacerlo, se revelará este hecho.**
109. **En casos extremadamente raros, puede esperarse que revelar parte o toda la información requerida por los párrafos 97 a 107, perjudique seriamente a la posición de la entidad, en disputas con terceros relativas a la situación que contempla la provisión, el pasivo contingente o los activos de igual naturaleza. En tales casos, no es preciso que la entidad revele esta información, pero debe describir la naturaleza genérica de la disputa, junto con el hecho de que se ha omitido la información y la razón por la cual no se ha revelado.**

### **Disposición transitoria**

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 (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 (ahorro o desahorro) acumulados del primer ejercicio presentado y reexpresen su información comparativa. En el caso de no reexpresar la información comparativa, se revelará este hecho.

### **Fecha de vigencia**

111. Una entidad aplicará esta Norma para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2004. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Norma en periodos que comiencen antes del 1 de enero de 2004, deberá revelar este hecho.

- 111A. **El párrafo 5 se eliminó y se modificaron los párrafos 1 y 4 mediante el documento *Mejoras a las NICSP 2011* emitido en octubre de 2011. Una entidad debe aplicar esas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2013. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica la modificación para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2013, debe revelar este hecho.**
112. Cuando una entidad adopte la base de contabilización de acumulación (o devengo) para propósitos de información financiera, tal como se define en las NICSP con posterioridad a esta fecha de vigencia, esta Norma se aplica a los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir de la fecha de adopción.



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

*Estas tablas acompañan a la NICSP 19, pero no son parte de ella.*

**Provisiones y pasivos contingentes**

<p><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 cancelar: (a) una obligación presente, o (b) una obligación posible, cuya existencia será solo confirmada 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>Existe una obligación presente que probablemente exija una salida de recursos.</b></p>	<p><b>Existe una obligación posible, o una obligación presente, que puede o no exigir una salida de recursos.</b></p>	<p><b>Existe una obligación posible, o una obligación presente en la que se considera remota la posibilidad de salida de recursos.</b></p>
<p>Se reconoce una provisión (párrafo 22).</p>	<p>No se reconoce ninguna provisión (párrafo 35).</p>	<p>No se reconoce ninguna provisión (párrafo 35).</p>
<p>Se exige revelar información sobre la provisión (párrafos 97 y 98).</p>	<p>Se exige revelar información sobre el pasivo contingente (párrafo 100).</p>	<p>No se exige revelar ningún tipo de información a (párrafo 100).</p>

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

**Activos contingentes**

<b>En el caso de que, como consecuencia de sucesos pasados, exista un activo posible, cuya existencia ha de ser confirmada solo porque ocurra, o en su caso no ocurra, uno o más eventos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la entidad.</b>		
<b>El flujo de entrada de beneficios económicos o un potencial de servicio es prácticamente cierto.</b>	<b>El flujo de entrada de beneficios económicos o un potencial de servicio es probable, pero no prácticamente cierto.</b>	<b>El flujo de entrada de beneficios económicos o un potencial de servicio no es probable.</b>
El activo no es de carácter contingente (párrafo 41).	No se reconoce ningún activo (párrafo 39).	No se reconoce ningún activo (párrafo 39).
	Se exige revelar información (párrafo 105).	No se exige revelar ningún tipo de información a (párrafo 105).

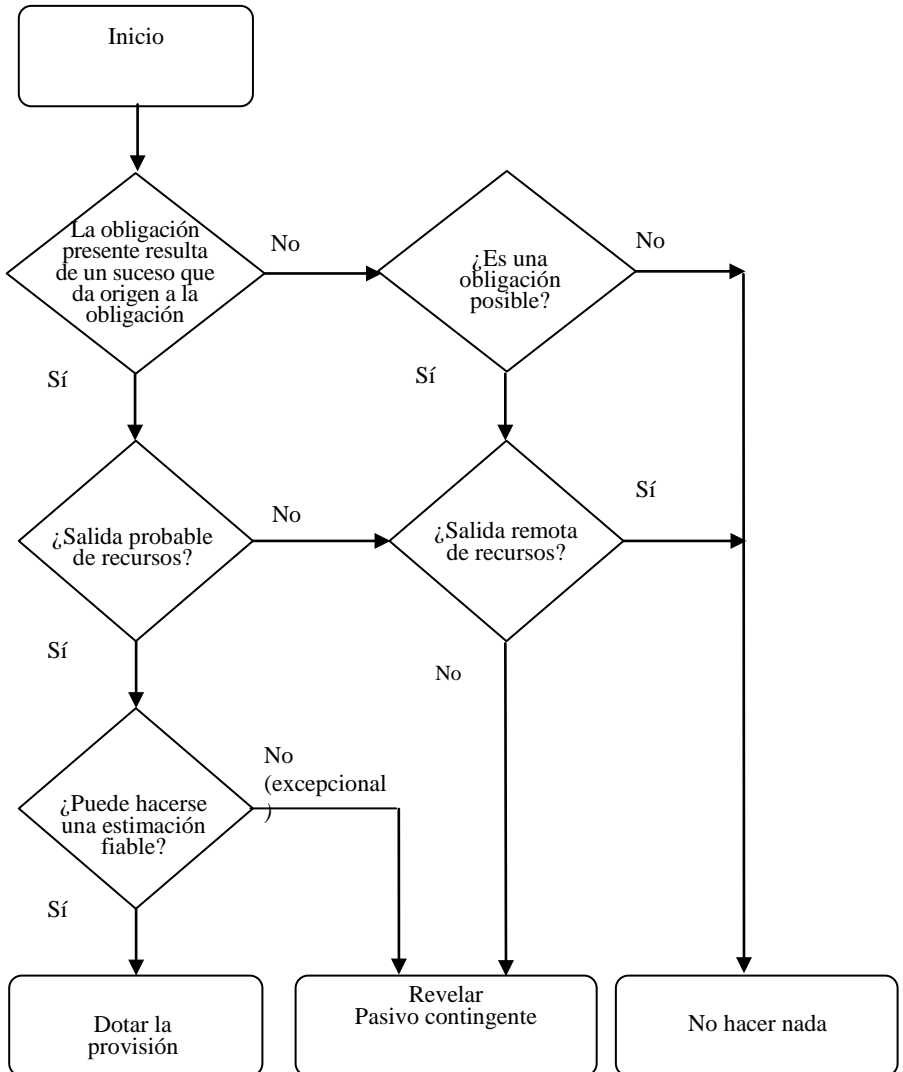
**Reembolsos**

<p><b>Se espera que una parte o la totalidad de los desembolsos necesarios para liquidar una provisión sean reembolsados por un tercero.</b></p>		
<p><b>La entidad no ha contraído obligaciones por la parte del desembolso que ha de ser reembolsado por el tercero.</b></p>	<p><b>La 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 que ha de ser reembolsado (párrafo 67).</p>	<p>El reembolso se reconoce, en el estado de situación financiera como un activo separado y 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).</p>	<p>El reembolso previsto no se reconoce como activo (párrafo 63).</p>
<p>No se exige revelar información.</p>	<p>Se suministra información sobre el reembolso junto con el importe reconocido para el mismo (párrafo 98(c)).</p>	<p>Se revela información sobre el reembolso esperado (párrafo 98(c)).</p>

### Árbol ilustrativo de decisión

Este árbol de decisión acompaña a la NICSP 19, pero no forma parte de la misma.

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 presentación (párrafo 23 de esta Norma).



## Guía de Implementación

*Esta Guía acompaña a la NICSP 19, pero no es parte de la misma.*

### Reconocimiento

- GI1. Todas las entidades a las cuales se refieren los ejemplos tienen como fecha de presentación el 31 de diciembre. En todos los casos existe la suposición de que puede hacerse una estimación fiable de todas las salidas de recursos esperadas. En algunos ejemplos, las circunstancias descritas pueden haber dado lugar al deterioro del valor de los activos, en los ejemplos no se trata este aspecto.
- GI2. Las referencias cruzadas que se indican en los ejemplos indican los párrafos de la Norma que son particularmente relevantes. Esta guía debe leerse en el contexto del texto completo de la norma.
- GI3. 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.

### Garantías

- GI4. 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 como consecuencia de un suceso pasado que ha dado origen a la misma – El suceso que da origen a la obligación es la venta del producto con garantía, la cual hace que se produzca una obligación legal.

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 (véase el 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 presentación (véanse los párrafos 22 y 32).

**Terreno contaminado—Legislación cuya promulgación es prácticamente segura**

- GI5. 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, 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.

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, utilizando para ello la mejor estimación de los costos de saneamiento y limpieza de los terrenos (véanse los párrafos 22 y 30).

**Obligación implícita para sanear terrenos contaminados**

- GI6. 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.

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, utilizando para ello la mejor estimación de los costos de saneamiento y limpieza de los terrenos (véanse los párrafos 22 y 30).

**Cantera de grava**

GI7. 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 mismo. 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 presentación, 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 presentación, 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 (véase el 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.

**Política de reembolso**

- GI8. 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. Su política de reembolsos es conocida de forma general.

**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 (véase el párrafo 32).

**Conclusión**

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

**Cierre de una división, que no se llevará a cabo antes de la fecha de presentación**

- GI9. 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 de la fecha de presentación (31 de diciembre de 2004), ni se había tomado ninguna otra medida para implementar la decisión.

**Análisis**

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

**Conclusión**

No se reconoce ninguna provisión (véanse los párrafos 22 y 83).



### **Contratación externa de una división – Implementación antes de la fecha de presentación**

GI10. El 12 de diciembre de 2004 un gobierno decide la contratación externa de una división de un departamento gubernamental. El 20 de diciembre de 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 a 31 de diciembre de 2004, tomando para ello la mejor estimación de los costos de la contratación externa de la división (véanse los párrafos 22 y 83).

### **Obligación legal de colocación de filtros de aire**

GI11. 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 de 2005. La entidad no ha colocado los filtros de aire.

#### **Análisis**

(a) En la fecha de presentación de 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 (véanse los párrafos 22 y 25 a 27).

#### **Análisis**

(b) En la fecha de presentación de 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 (véanse los párrafos 22 y 25 a 27).

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

GI12. El gobierno ha introducido ciertos cambios en el sistema del impuesto a las ganancias de las entidades. 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 de presentación, no se han llevado a cabo acciones formativas.

### **Análisis**

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

### **Conclusión**

No se reconoce ninguna provisión (véanse los párrafos 22 y 25 a 27).

### **Contrato de carácter oneroso**

GI13. 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 de 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 como consecuencia de un suceso pasado que ha dado origen a la misma – El suceso en el que tiene su origen la obligación, de tipo legal, es la firma del contrato de arrendamiento.

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. (Hasta que el contrato no se vuelva oneroso, el hospital contabilizará el contrato según la NICSP 13, *Arrendamientos*).

### **Conclusión**

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

### **Un aval individual**

GI14. 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, el 30 de junio de 2005, el agente solicita entrar en una situación legal de protección ante sus acreedores.

Este contrato cumple la definición de contrato de garantía financiera de la NICSP 29, excepto en lo que hace referencia a que el emisor elige tratar estos contratos como contratos de seguro de acuerdo con las normas de contabilidad nacionales o internaciones aplicables que tratan los contratos de seguro. El siguiente es un ejemplo de una política contable que cumple con los requerimientos de la NICSP 29 sobre contratos de garantía financiera dentro del alcance de la NICSP 29.

### **Análisis**

(a) A 31 de diciembre de 2004

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

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**

Se reconoce el aval a valor razonable.

**Análisis**

(b) A 31 de diciembre de 2005

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

Flujo de salida de recursos que incorporan beneficios económicos o un potencial de servicio, para el pago de la obligación – Es probable que, a 31 de diciembre de 2005, se requiera, para liquidar la obligación, de salida de recursos que incorporen beneficios económicos o un potencial de servicio.

**Conclusión**

El aval se mide posteriormente al mayor de (a) la mejor estimación de la obligación (véanse los párrafos 22, 31 y 109), y (b) el importe reconocido inicialmente, menos, cuando proceda, la amortización acumulada de acuerdo con la NICSP 9 *Ingresos de Transacciones con Contraprestación*.

**Un caso judicial**

GI15. 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 emprendieron reclamaciones legales contra la entidad solicitando indemnización por daños, cuya responsabilidad ésta no aceptaba. Hasta la fecha de autorización de los estados financieros del ejercicio cerrado el 31 de diciembre del año 2004 para su emisión, los abogados de la entidad eran de la opinión de que la entidad probablemente no sería declarada culpable, y por tanto no tendría que afrontar ninguna responsabilidad. Sin embargo, cuando la entidad prepara los estados financieros para el año que termina el 31 de diciembre de 2005, sus abogados avisan de que, por la evolución del caso, es probable que la entidad pueda ser declarada culpable.

**Análisis**

(a) A 31 de diciembre de 2004

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

## Conclusión

El museo no reconoce ninguna provisión (véanse los 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 (véanse los párrafos 100 y 109).

## Análisis

(b) A 31 de diciembre de 2005

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

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 (véanse los párrafos 22 a 24 y 109).

## Reparaciones y mantenimiento

GI16. Algunos activos requieren, además del mantenimiento rutinario, desembolsos sustanciales cada varios años para importantes reacondicionamientos o reparaciones, así como sustitución de sus principales componentes. En la NICSP 17, *Propiedades, Planta y Equipo*, se proporcionan guías para distribuir la inversión realizada en un activo, entre las partes que lo componen, en el caso de que tales partes tengan diferentes vidas útiles o suministren beneficios económicos con patrones diferentes.

## Costos de renovación, en caso de que no exista obligación legal de hacerlo

GI17. 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 presentación, el revestimiento ha estado en uso durante los últimos tres años.

## Análisis

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

## Conclusión

No se reconoce ninguna provisión (véanse los párrafos 22 y 25 a 27).

No se reconoce el costo del reemplazo del revestimiento, pues, en la fecha de presentación, 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.

### **Costos de renovación, en caso de que exista obligación legal de hacerlo**

GI18. 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 como consecuencia de un suceso pasado que ha dado origen a la misma – No hay obligación presente alguna.

#### **Conclusión**

No se reconoce ninguna provisión (véanse los párrafos 22 y 25 a 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. Por tanto, ni siquiera cuando existe obligación legal de hacer la revisión nace un pasivo, puesto que la obligación en cuestión no es independiente de las actuaciones futuras de la entidad: la entidad puede evitar el desembolso futuro con las actuaciones correspondientes, por ejemplo vendiendo el aparato antes de que se cumpla el plazo de hacer la revisión.

### **Información a revelar**

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

#### *Garantías*

GI19. 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 periodo de dos años a partir de la fecha de venta, a reparar o reemplazar los artículos que no funcionen satisfactoriamente. En la fecha de presentación, se ha reconocido una provisión de 60.000 unidades monetarias. El anterior importe no ha sido

objeto de descuento, puesto que el efecto de la actualización es insignificante. Se revela la siguiente información:

*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 de presentación.*

#### *Costos por retiro del servicio*

GI20. En 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. El importe de la citada provisión ha sido estimado utilizando la hipótesis de que el desmantelamiento tendrá lugar en un plazo de 60 a 70 años. No obstante, cabe la posibilidad de que no tenga lugar hasta un plazo de 100 a 110 años, en cuyo caso el valor presente de los costos quedaría reducido de manera significativa. Se revela la siguiente información:

*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 2065 y 2075; pero existe la posibilidad de que dicho desmantelamiento no se produzca sino hasta el 2105-2115. Si los costos se midieran a partir de la expectativa de que no se incurriría en ellos hasta 2105-2115, 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%.*

#### **Exención de revelar información**

*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.*

GI21. 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 NICSP 19, Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes, puesto que revelar los datos correspondientes puede esperarse que perjudique seriamente el desenlace del litigio. El órgano de dirección opina que la entidad podrá defender con éxito su posición en el proceso.*



## Ejemplo ilustrativo

*Este Ejemplo acompaña a la NICSP 19, pero no es parte de la misma.*

### Valor presente de una provisión

*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).*

- EI1. El valor esperado de una provisión al final del año 5 es de 2.000 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.
- EI2. 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	1.134,85	
Haber	Provisión		1.134,85

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

<b>Cálculos:</b>	<b>Incremento:</b>	
Momento actual:	Valor presente = $2.000/(1,12)^5 = 1.134,85$	
Final del Año 1:	Valor presente = $2.000/(1,12)^4 = 1.271,04$	136,18
Final del Año 2:	Valor presente = $2.000/(1,12)^3 = 1.423,56$	152,52
Final del Año 3:	Valor presente = $2.000/(1,12)^2 = 1.594,39$	170,83
Final del Año 4:	Valor presente = $2.000/(1,12)^1 = 1.785,71$	191,33
Final del Año 5:	Valor presente = $2.000/(1,12)^0 = 2.000,00$	214,29

### **Comparación con la NIC 37**

La NICSP 19 se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la NIC 37 (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 la normativa 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, si 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, sí 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 son los términos “ingreso” (en lugar de ingreso de actividades ordinarias) y “estado de rendimiento financiero” en la NICSP 19. Los términos equivalentes en la NIC 37 son “ingreso” y “estado de resultados”.
- 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 Guía de implementación ha sido modificada para hacer que refleje mejor el ámbito del sector público.
- La NICSP 19 contiene un Ejemplo ilustrativo 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.