

## Norma Internacional de Contabilidad 37

### Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes

#### Objetivo

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

#### Alcance

- 1 Esta Norma debe ser aplicada por todas las entidades, al proceder a contabilizar sus provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes, excepto:
  - (a) aquellos que se deriven de los contratos pendientes de ejecución, [Referencia: párrafo 3] salvo si el contrato es de carácter oneroso y se prevén pérdidas; y
  - (b) [eliminado]
  - (c) aquellos de los que se ocupe alguna otra Norma.
- 2 Esta Norma no es de aplicación a los instrumentos financieros (incluyendo garantías) que quedan dentro del alcance de la NIIF 9 *Instrumentos Financieros*.<sup>E1</sup>

#### E1 [IFRIC® Update, mayo de 2008, Decisión de Agenda, «NIC 37 Provisiones Pasivos Contingentes y Activos Contingentes—Depósitos sobre envases reintegrables»

Se solicitó al CINIIF que proporcionara guías sobre la contabilización de la obligación de reembolsar depósitos sobre envases reintegrables. En algunos sectores industriales, las entidades que distribuyen sus productos en envases reintegrables cobran un depósito por cada envase entregado y tienen una obligación de reembolsar este depósito cuando los envases se devuelven por el cliente. La cuestión era si la obligación debe contabilizarse de acuerdo con la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*.

El CINIIF destacó que el párrafo 11 de la NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación* define un instrumentos financieros como “cualquier contrato que da lugar a un activo financiero en una entidad y a un pasivo financiero o un instrumento de patrimonio en otra entidad.” A continuación de la entrega de los envases a sus clientes, el vendedor tiene una obligación de reembolsar el depósito solo por los envases reintegrados.

En circunstancias en las que los envases se dan de baja en cuentas como parte de la transacción de venta, la obligación es un intercambio de efectivo (el depósito) por los envases (activos no financieros). Si tiene lugar esa transacción de intercambio es una opción del cliente. Puesto que la transacción implica el intercambio de un elemento no financiero, no cumple la definición de un instrumento financiero de acuerdo con la NIC 32.

Por el contrario, cuando los envases no se dan de baja en cuentas como parte de la transacción de venta, el único activo del cliente es su derecho al reembolso. En estas circunstancias, la obligación cumple la definición de un instrumento financiero de acuerdo con la NIC 32 y queda, por ello, dentro del alcance de la NIC 39. En concreto el párrafo 49 de la NIC 39 establece que: “el valor razonable de un pasivo financiero con una característica que lo haga exigible a petición del acreedor (por ejemplo, un depósito a la vista) no será inferior al importe a pagar cuando se convierta en exigible, descontado desde la primera fecha en la que pueda requerirse el pago.”

El CINIIF concluyó que era improbable que hubiera una divergencia significativa en esta área y, por ello, decidió no añadir esta cuestión a su agenda.]

- 3 Los contratos pendientes de ejecución son aquellos en los que las partes no han cumplido ninguna de las obligaciones a las que se comprometieron, o bien que ambas partes han ejecutado parcialmente, y en igual medida, sus obligaciones. Esta Norma no se aplica a los contratos pendientes de ejecución, salvo que tengan carácter oneroso para la entidad.
- 4 [Eliminado]

- 5 Cuando otra Norma se ocupe de un tipo específico de provisión, pasivo contingente o activo contingente, una entidad aplicará esa Norma en lugar de la presente. Por ejemplo, ciertos tipos de provisiones se abordan en las Normas sobre:
- (a) [eliminado]
  - (b) el impuesto a las ganancias (véase la NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*);<sup>E2</sup>
  - (c) arrendamientos (véase la NIIF 16 *Arrendamientos*). Sin embargo, esta Norma se aplica a los arrendamientos que pasen a ser onerosos antes de la fecha de comienzo del arrendamiento como se define en la NIIF 16 [**Referencia: NIIF 16 Apéndice A (definiciones de fecha de comienzo del arrendamiento)**]. Esta Norma también se aplica a los arrendamientos a corto plazo y en los que el activo subyacente es de bajo valor contabilizados de acuerdo con el párrafo 6 de la NIIF 16 y que han pasado a ser onerosos;
  - (d) beneficios a los empleados (véase la NIC 19 *Beneficios a los Empleados*);
  - (e) contratos de seguro y otros contratos dentro del alcance de la NIIF 17 *Contratos de Seguros*;
  - (f) contraprestación contingente de una adquirente en una combinación de negocios (véase la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios*); [**Referencia: párrafos FC360C, FC360G, FC360H, Fundamentos de las Conclusiones, NIIF 3**] y
  - (g) ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes (véase la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes*). Sin embargo, como la NIIF 15 no contiene ninguna especificación para abordar contratos con clientes que resulten, o vayan a ser, onerosos, esta Norma se aplica a estos casos.

**E2 [IFRIC® Update, septiembre de 2017, Decisión de Agenda, «NIC 12 Impuesto a las Ganancias— Intereses y penalizaciones relacionados con los impuestos a las ganancias»**

**Las Normas NIIF no abordan de forma específica la contabilidad de los intereses y penalizaciones relacionadas con los impuestos a las ganancias (intereses y penalizaciones). A la luz de la información recibida sobre el proyecto de Interpretación del CINIIF *La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias*, el Comité consideró si añadir un proyecto sobre intereses y penalizaciones a su agenda de emisión de normas**

**Sobre la base de su análisis, el Comité concluyó que un proyecto sobre intereses y penalizaciones no daría lugar a una mejora de la información financiera que fuera suficiente para superar los costos. Por consiguiente, el Comité de Interpretaciones decidió no añadir un proyecto sobre intereses y penalizaciones a su agenda de emisión de normas.**

**No obstante, el Comité observó que las entidades no tienen una opción de política contable para elegir entre la aplicación de la NIC 12 y de la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes* para los intereses y penalizaciones. En su lugar, si una entidad considera que un importe por cobrar o pagar concreto por intereses y penalizaciones es un impuesto a las ganancias, entonces la entidad aplicará la NIC 12 a ese importe. Si una entidad no aplica la NIC 12 a un importe por cobrar o pagar por intereses y penalizaciones, aplicará la NIC 37 a ese importe. Una entidad revelará sus juicios a este respecto aplicando el párrafo 122 de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*, si es parte de los juicios de la entidad que tuvieron el efecto más significativo sobre los importes reconocidos en los estados financieros.**

**El párrafo 79 de la NIC 12 requiere que una entidad revele los componentes principales de los gastos (ingresos) por impuestos; para cada clase de provisión, los párrafos 84 y 85 de la NIC 37 requieren una conciliación del importe en libros al comienzo y final del periodo sobre el que se informa, así como de otra información. Por consiguiente, independientemente de si una entidad aplica la NIC 12 o la NIC 37, al contabilizar los intereses y penalizaciones, revelará información sobre dichos intereses y penalizaciones si son significativos.**

**El Comité también observó que había publicado anteriormente decisiones de agenda que analizan el alcance de la NIC 12 en marzo de 2006 y mayo de 2009.]**

- 6 [Eliminado]
- 7 En esta Norma se definen las provisiones como pasivos de cuantía o vencimiento inciertos. En algunos países, el término “provisión” se utiliza en el contexto de partidas tales como la depreciación, y la pérdida de valor por deterioro de activos o de los deudores de dudoso cobro. Estas partidas proceden de ajustes en el importe en libros de ciertos activos, y no se tratan en la presente Norma.
- 8 En otras Normas se especifican las reglas para tratar ciertos desembolsos como activos o como gastos. Tales cuestiones no son abordadas en la presente Norma. Por consiguiente, esta Norma no exige, ni prohíbe, la capitalización de los costos reconocidos al constituir una determinada provisión.

- 9 Esta Norma es de aplicación a las provisiones por reestructuración (incluyendo las operaciones discontinuadas). Cuando una determinada reestructuración cumple con la definición de operación en discontinuación, la NIIF 5 *Activos No Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas* puede exigir revelar información adicional sobre la misma.

## Definiciones

- 10 Los términos siguientes se usan en esta Norma con los significados que a continuación se especifican:

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

**Un pasivo es una obligación presente [Referencia: párrafos 15 y 16] de la entidad, surgida a raíz de sucesos pasados, [Referencia: párrafos 17 a 22] al vencimiento de la cual, y para cancelarla, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.<sup>1</sup>**

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

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

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

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

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

[Referencia: Guía de Implementación Parte C ejemplos 2B, 4 y 5B]

**Un pasivo contingente es:**

- (a) una obligación posible, surgida a raíz de sucesos pasados [Referencia: párrafos 17 a 22] o
  - (b) una obligación posible, y cuya existencia ha de ser confirmada sólo por la ocurrencia o la falta de ocurrencia de uno o más hechos futuros sucesos inciertos que no están enteramente bajo el control de la entidad; o
- (b) una obligación presente, [Referencia: párrafos 15 y 16] surgida a raíz de sucesos pasados, que no se ha reconocido contablemente porque:
  - (i) no es probable que para satisfacerla se vaya a requerir una salida de recursos que incorporen beneficios económicos; [Referencia: párrafos 23 y 24] o
  - (ii) el importe de la obligación no pueda ser medido con la suficiente fiabilidad [Referencia: párrafos 25 y 26].

**Un activo contingente es un activo de naturaleza posible, surgido a raíz de sucesos pasados, cuya existencia ha de ser confirmada sólo por la ocurrencia, o en su caso por la no ocurrencia, de uno o más eventos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la entidad.<sup>E3</sup>**

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

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

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

**E3 [IFRIC® Update, enero de 2019, Decisión de Agenda, "NIC 37 Provisiones Pasivos Contingentes y Activos Contingentes—Depósitos que se relacionan con impuestos distintos al impuesto a las**

<sup>1</sup> La definición de un pasivo en esta Norma no se modificó después de la revisión de la definición de un pasivo en el *Marco Conceptual para la Información Financiera* emitido en 2018.

**ganancias"**

El Comité recibió una solicitud sobre cómo contabilizar los depósitos que se relacionan con impuestos que quedan fuera del alcance de la NIC 12 *Impuesto a las Ganancias* (es decir, depósitos que se relacionan con impuestos distintos al impuesto a las ganancias).

...

Si el depósito por impuestos da lugar a un activo, un activo contingente o ninguno de los dos.

El Comité observó que si el depósito por impuestos da lugar a un activo, ese activo podría no quedar claramente dentro del alcance de cualquier Norma NIIF. Además, el Comité concluyó que ninguna Norma NIIF trata cuestiones similares o relacionadas con la cuestión que surge al evaluar si el derecho que surge del depósito por impuestos cumple la definición de un activo. Por consiguiente, aplicando los párrafos 10 y 11 de la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, el Comité se remite a dos definiciones de un activo en la literatura NIIF—la definición del Marco Conceptual para la Información Financiera emitido en marzo de 2018 y la definición del Marco Conceptual anterior que estuvo en vigor cuando muchas de la Normas NIIF existentes se desarrollaron. El Comité concluyó que el derecho que surge del depósito por impuestos cumple cualquiera de dichas definiciones. El depósito por impuestos otorga a la entidad el derecho de obtener beneficios económicos futuros, recibiendo una devolución de efectivo o usando el pago para liquidar el pasivo por impuestos. La naturaleza del depósito por impuestos—tanto si es voluntario como exigido—no afecta este derecho y, por ello, no afecta la conclusión de que existe un activo. El derecho no es un activo contingente como se define en la NIC 37 porque es un activo, y no un posible activo, de la entidad.

...

[El texto completo de la decisión de agencia se reproduce después del párrafo 11 de la NIC 8.]

## Provisiones y otros pasivos

- 11 Las provisiones pueden distinguirse de otros pasivos, tales como los acreedores comerciales y otras obligaciones acumuladas (o devengadas) que son objeto de estimación, por la existencia de incertidumbre acerca del momento del vencimiento o de la cuantía de los desembolsos futuros necesarios para proceder a su cancelación. En contraste con las provisiones:
- (a) los acreedores comerciales son cuentas por pagar por bienes o servicios que han sido suministrados o recibidos por la entidad, y además han sido objeto de facturación o acuerdo formal con el proveedor; y
  - (b) las obligaciones acumuladas (devengadas) son cuentas 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 obligaciones acumuladas (o devengadas) se presentan, con frecuencia, integrando la partida correspondiente a los acreedores comerciales y otras cuentas por pagar, mientras que las provisiones se presentan de forma separada.

## Relaciones entre provisiones y pasivos de carácter contingente

- 12 En una acepción general, todas las provisiones son de naturaleza contingente, puesto que existe incertidumbre sobre el momento del vencimiento o sobre el importe correspondiente. Sin embargo, en esta Norma, el término “contingente” se utiliza para designar activos y pasivos que no han sido objeto de reconocimiento en los estados financieros, porque su existencia quedará confirmada solamente tras la ocurrencia, o en su caso la no ocurrencia, de uno o más sucesos futuros inciertos que no están enteramente bajo el control de la entidad. Por otra parte, la denominación “pasivo contingente” se utiliza para designar a los pasivos que no cumplen los criterios necesarios para su reconocimiento.
- 13 Esta Norma distingue entre:
- (a) provisiones (que ya han sido objeto de reconocimiento como) pasivos (suponiendo que su cuantía haya podido ser estimada de forma fiable) porque representan obligaciones presentes [Referencia: párrafos 15 a 22] y es probable [Referencia: párrafos 23 y 24] que la entidad

tenga que desprenderse de recursos, que incorporen beneficios económicos para cancelar tal obligación; y

- (b) pasivos contingentes - los cuales no han sido objeto de reconocimiento como pasivos porque son:
  - (i) obligaciones posibles, en la medida que todavía se tiene que confirmar si la entidad tiene una obligación presente que puede suponerle una salida de recursos que incorporen beneficios económicos; o
  - (ii) obligaciones presentes que no cumplen los criterios de reconocimiento de esta Norma (ya sea porque no es probable que, para su cancelación, se produzca una salida de recursos que incorporen beneficios económicos, ya sea porque no pueda hacerse una estimación suficientemente fiable de la cuantía de la obligación).

[Referencia: Guía de Implementación partes A y B]

## Reconocimiento

---

### Provisiones

14 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;  
[Referencia: párrafos 17 a 22]
- (b) es probable que la entidad tenga que desprenderse de recursos, que incorporen beneficios económicos para cancelar tal obligación; [Referencia: párrafos 23 y 24] y
- (c) puede hacerse una estimación fiable del importe de la obligación [Referencia: párrafos 25 y 26].

[Referencia: Guía de Implementación Parte C ejemplos 1 a 4, 5B, 8 y 10(b)]

Si estas condiciones no se cumplen, no debe reconocer una provisión.

[Referencia: Guía de Implementación Parte C ejemplos 5A, 6, 7, 10(a), 11A y 11B]

### Obligación presente

15 En algunos casos excepcionales no queda claro si existe o no una obligación en el momento presente. En tales circunstancias, se considera que el suceso ocurrido en el pasado ha dado lugar a una obligación presente si, teniendo en cuenta toda la evidencia disponible al final del periodo sobre el que se informa, es mayor la probabilidad de que exista una obligación presente que de lo contrario.

16 En casi todos los casos quedará claro si el suceso, ocurrido en el pasado, [Referencia: párrafos 17 a 22] ha producido o no el nacimiento de la obligación presente. En casos excepcionales, por ejemplo, cuando están en curso procesos judiciales, puede estar en duda la ocurrencia o no de ciertos sucesos, o si de tales sucesos se deriva la existencia de una obligación en el momento presente. En tales circunstancias, una entidad procederá a determinar la existencia o no de la obligación presente al final del periodo sobre el que se informa, teniendo en cuenta toda la evidencia disponible, entre la que se podrá incluir, por ejemplo, la opinión de expertos. La evidencia a considerar incluye, asimismo, cualquier tipo de información adicional derivada de hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa. [Referencia: NIC 10] A partir de esa evidencia:

- (a) la entidad reconocerá una provisión (suponiendo que se cumplan las condiciones para su reconocimiento) siempre que la probabilidad de existencia de la obligación presente, al final del periodo sobre el que se informa, sea mayor que la probabilidad de no existencia; y
- (b) cuando la probabilidad de que no exista una obligación presente es mayor al final del periodo sobre el que se informa, la entidad revelará un pasivo contingente, a menos que sea remota la posibilidad de que tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos (véase el párrafo 86).

### Suceso pasado

[Referencia: Guía de Implementación Parte C ejemplo 6]

- 17 El suceso pasado del que se deriva la obligación [**Referencia: párrafos 15 y 16**] se denomina suceso que da origen a la obligación. Para que un suceso sea de esta naturaleza, es preciso que la entidad no tenga, como consecuencia del mismo, otra alternativa más realista que atender al pago de la obligación creada por tal suceso. Este será el caso sólo si:
- (a) el pago de la obligación viene exigido por ley; o
- [Referencia: Guía de Implementación Parte C ejemplos 1, 2A, 3, 6 y 10]**
- (b) al tratarse de una obligación implícita, cuando el suceso (que muy bien puede ser una actuación de la propia entidad) haya creado una expectativa válida ante aquellos terceros con los que debe cumplir sus compromisos o responsabilidades.
- [Referencia: Guía de Implementación Parte C ejemplos 2B, 4 y 5B]**
- [Referencia: Guía de Implementación Parte C ejemplos 5A, 6, 7, 10(a), 11A y 11B sobre ejemplos en los que no existe un suceso que dé origen a una obligación]**
- 18 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 esta razón, no se pueden reconocer provisiones para gastos en los que sea necesario incurrir para funcionar en el futuro. Los únicos pasivos reconocidos en el estado de situación financiera de una entidad serán aquellos que existan al final del periodo sobre el que se informa.
- 19 Se reconocerán como provisiones sólo aquellas obligaciones, surgidas a raíz de sucesos pasados, cuya existencia sea independiente de las acciones futuras de la entidad (es decir, de la gestión futura de la entidad). Ejemplos de tales obligaciones son las multas medioambientales o los costos de reparación de los daños medioambientales causados en contra de la ley, puesto que tanto en uno como en otro caso, y para pagar los compromisos correspondientes, se derivarán para la entidad salidas de recursos que incorporan beneficios económicos, con independencia de las actuaciones futuras que ésta lleve a cabo. De forma similar, la entidad tendrá que reconocer los costos por el desmantelamiento de una instalación de extracción de petróleo o de una central nuclear, siempre que esté obligada a restaurar los daños ya ocasionados por su funcionamiento. En contraste con lo anterior, y por causas de tipo comercial o exigencias legales, la entidad puede desear o necesitar la realización de desembolsos para operar de una manera determinada en el futuro (un ejemplo es la colocación de filtros de humos en una determinada fábrica). Puesto que la entidad puede evitar tales desembolsos futuros mediante actuaciones futuras, por ejemplo, cambiando la forma de llevar a cabo la fabricación, no existe una obligación presente [**Referencia: párrafos 15 y 16**] de realizar esos desembolsos, y por tanto no reconocerá provisión alguna para los mismos.<sup>E4</sup>

**E4 [IFRIC® Update, junio de 2022, Decisión de Agenda, «NIC 37 Provisiones Pasivos Contingentes y Activos Contingentes—Créditos negativos de vehículos de bajas»**

**El Comité recibió una solicitud en la que se preguntaba si determinadas medidas para fomentar la reducción de las emisiones de carbono de los vehículos dan lugar a obligaciones que se ajustan a la definición de pasivo de la NIC 37.**

**La solicitud**

**La solicitud describía las medidas del gobierno que se aplican a las entidades que producen o importan vehículos de pasajeros para su venta en un mercado determinado. Según las medidas, las entidades reciben créditos positivos si, en un año natural, han producido o importado vehículos cuyas emisiones medias de combustible son inferiores a un objetivo del gobierno. Las entidades reciben créditos negativos si, en ese año, han producido o importado vehículos cuyas emisiones medias de combustible son superiores al objetivo.**

**Las medidas requieren que una entidad que recibe créditos negativos durante un año elimine estos créditos negativos obteniendo y entregando créditos positivos. La entidad puede obtener créditos positivos comprándolos a otra entidad o generándolos ella misma en el año siguiente (produciendo o importando más vehículos de bajas emisiones). Si la entidad no consigue eliminar sus créditos negativos, el gobierno puede imponerle sanciones. Estas sanciones no requerirían el pago de multas o penalizaciones, ni ninguna otra salida de recursos que supongan beneficios económicos, pero podrían negar a la entidad oportunidades en el futuro, por ejemplo, restringiendo el acceso de la entidad al mercado.**

**La solicitud consideraba la posición de una entidad que ha producido o importado vehículos con emisiones medias de combustible superiores al objetivo del gobierno, y preguntaba si dicha entidad tiene una obligación presente que cumpla la definición de pasivo de la NIC 37.**

**Requerimientos aplicables**

**El párrafo 10 de la NIC 37:**

- a. **define un pasivo como "una obligación presente de la entidad, surgida a raíz de sucesos**

pasados, al vencimiento de la cual, y para cancelarla, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos";

b. distingue las obligaciones legales (que se derivan de un contrato, de la legislación o de otra causa de tipo legal) de las obligaciones implícitas (que se derivan de las acciones de una entidad); y

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

Una entidad no tiene ninguna alternativa realista para liquidar una obligación solo cuando la liquidación puede ser exigida por ley o, en el caso de una obligación implícita, cuando las acciones de la entidad han creado expectativas válidas en otras partes de que la entidad cumplirá la obligación (párrafo 17 de la NIC 37).

El Comité observó que, para determinar si tiene un pasivo, la entidad descrita en la solicitud consideraría:

a. si la liquidación de una obligación para eliminar los créditos negativos daría lugar a una salida de recursos que incorporan beneficios económicos;

b. qué suceso crea una obligación actual de eliminar los créditos negativos; y

c. si la entidad no tiene ninguna alternativa realista para liquidar la obligación.

Las conclusiones del Comité

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

Una entidad puede liquidar la obligación de eliminar los créditos negativos comprando créditos a otra entidad o generando ella misma créditos positivos en el año siguiente. El Comité llegó a la conclusión de que cualquiera de los dos métodos de liquidación de la obligación daría lugar a una salida de recursos que incorporaría beneficios económicos. Estos recursos son los créditos positivos que la entidad entregaría para eliminar el saldo negativo. De lo contrario, la entidad podría haber utilizado los créditos positivos autogenerados para otros fines—por ejemplo, para vender a otras entidades con créditos negativos.

#### *El suceso que crea una obligación presente*

La definición de un pasivo en la NIC 37 requiere que una entidad tenga una "obligación presente... derivada de sucesos pasados". El párrafo 19 de la NIC 37 añade que solo se ajustan a la definición de pasivo las obligaciones derivadas de sucesos pasados que existen independientemente de las acciones futuras de la entidad. Dos interpretaciones de la CINIIF sobre la NIC 37 proporcionan otros requerimientos relevantes—abordan tipos específicos de cargas impuestas por el gobierno y especifican qué sucesos dan lugar a una obligación presente para estos tipos de cargas:

a. La CINIIF 6 *Obligaciones Surgidas de la Participación en Mercados Específicos—Residuos de Aparatos Eléctricos y Electrónicos* aborda un cargo por el costo de la gestión de residuos. La legislación vincula la tasa a la participación de una entidad en un mercado específico en un periodo determinado. El consenso en la CINIIF 6 es que una obligación surge cuando una entidad realiza la actividad a la que está vinculada la carga.

b. La CINIIF 21 *Gravámenes* trata los gravámenes impuestos por los gobiernos. El consenso de la CINIIF 21 es que el suceso que da lugar a la obligación de pagar una tasa es la actividad que desencadena el pago de la misma, tal y como se identifica en la legislación aplicable.

En el hecho descrito en la solicitud, la actividad que desencadena el requerimiento de eliminar los créditos negativos (o en otras palabras, la actividad a la que las medidas vinculan ese requerimiento) es la producción o importación de vehículos con emisiones medias de combustible superiores al objetivo del gobierno. Si en un año natural una entidad ha producido o importado vehículos con emisiones medias de combustible superiores al objetivo del gobierno, una obligación:

a. Ha surgido de sucesos pasados.

b. Existe independientemente de las acciones futuras de la entidad (el desarrollo futuro de sus negocios). Las acciones futuras de la entidad solo determinarán el medio por el que la entidad liquida su obligación actual—si compra créditos positivos a otra entidad o genera créditos positivos por sí misma produciendo o importando más vehículos de bajas emisiones.

Por lo tanto, el Comité concluyó que, en los hechos descritos en la solicitud, la actividad que da lugar a una obligación presente es la producción o importación de vehículos cuyas emisiones de combustible, promediadas para todos los vehículos producidos o importados en ese año natural,

son superiores al objetivo del gobierno.

El Comité observó que una obligación presente podía surgir en cualquier fecha dentro de un año natural (sobre la base de las actividades de producción o importación de la entidad hasta esa fecha), no solo al final del año natural.

***No hay una alternativa realista para liquidar una obligación***

El Comité concluyó que las medidas descritas en la solicitud podrían dar lugar a una obligación legal:

- a. las obligaciones que se derivan de las medidas proceden de una causa de tipo legal; y
- b. las sanciones que el gobierno puede imponer en virtud de las medidas serían el mecanismo por el que la liquidación puede ser exigible por ley.

Una entidad tendría una obligación legal exigible por ley si aceptar las posibles sanciones por la no liquidación no es una alternativa realista para esa entidad.

El Comité observó que determinar si la aceptación de sanciones es una alternativa realista para una entidad requiere juicio—la conclusión dependerá de la naturaleza de las sanciones y de las circunstancias específicas de la entidad.

***La posibilidad de una obligación implícita***

El Comité concluyó que, si una entidad determina que no tiene ninguna obligación legal de eliminar sus créditos negativos, necesitaría entonces considerar si tiene una obligación implícita de hacerlo. Tendría una obligación implícita si:

- a. en un año natural, produjo o importó vehículos con un promedio de emisiones de combustible superior al objetivo del gobierno; y
- b. ha tomado una medida que crea expectativas válidas en otras partes de que eliminará los créditos negativos resultantes—por ejemplo, ha hecho una declaración actual suficientemente específica de que lo hará.

***Otros requerimientos de la NIC 37***

La solicitud solo preguntaba si las medidas del gobierno dan lugar a obligaciones que se ajusten a la definición de pasivo de la NIC 37. El Comité observó que, una vez identificada dicha obligación, una entidad aplicaría otros requerimientos de la NIC 37 para determinar cómo medir el pasivo. El Comité no analizó estos otros requerimientos.

**El Comité concluyó que los principios y requerimientos de las Normas NIIF de Contabilidad proporcionan una base adecuada para que una entidad determine si, en los hechos descritos en la solicitud, tiene una obligación que cumple con la definición de pasivo de la NIC 37. Por consiguiente, el Comité decidió no añadir un proyecto de emisión de normas al plan de trabajo.]**

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

[Referencia: Guía de Implementación Parte C ejemplo 2A]

### Salida probable de recursos que incorporen beneficios económicos

23 Para reconocer un pasivo no sólo debe existir la obligación presente [Referencia: párrafos 15 y 16] sino también la probabilidad de que haya una salida de recursos, que incorporen beneficios económicos, para cancelar tal obligación. Para los propósitos de esta Norma,<sup>2</sup> una salida de recursos u otro suceso cualquiera se considerará probable siempre que haya mayor posibilidad de que se presente que de lo contrario, es decir, que la probabilidad de que un evento pueda ocurrir sea mayor que la probabilidad de que no se presente en el futuro. Cuando no sea probable que exista la obligación, la entidad revelará un pasivo contingente, salvo que la posibilidad de que haya una salida de recursos, que incorporen beneficios económicos, se considere remota (véase el párrafo 86).

24 Cuando exista un gran número o una cantidad grande de obligaciones similares (por ejemplo, garantías de productos o contratos similares), la probabilidad de que se produzca una salida de recursos, para su cancelación, se determinará considerando el tipo [Referencia: párrafo 39] de obligación en su conjunto. Aunque la posibilidad de una salida de recursos sea pequeña para una determinada partida o tipo de producto en particular, puede muy bien ser probable una salida de recursos para cancelar el tipo de obligación en su conjunto. Si tal es el caso, se procederá a reconocer la provisión (siempre que se cumplan los demás criterios para el reconocimiento).

[Referencia: Guía de Implementación Parte C ejemplos 1 y 4]

### Estimación fiable del importe de la obligación

25 La utilización de estimaciones es una parte esencial de la preparación de los estados financieros, y su existencia no perjudica de ningún modo la fiabilidad que éstos deben tener. Esto es especialmente cierto en el caso de las provisiones, que son más inciertas por su naturaleza que el resto de las partidas del estado de situación financiera. Excepto en casos extremadamente excepcionales, la entidad será capaz de determinar un conjunto de desenlaces posibles de la situación incierta, y podrá por tanto realizar una estimación, para el importe de la obligación, lo suficientemente fiable como para ser utilizado en el reconocimiento de la provisión.

26 En el caso extremadamente excepcional de que no se pueda hacer ninguna estimación fiable, se estará ante un pasivo que no puede ser objeto de reconocimiento. La información a revelar sobre tal pasivo contingente se hará por medio de las correspondientes notas (véase el párrafo 86).

### Pasivos contingentes

[Referencia: Guía de Implementación partes A y B]

27 **La entidad no debe reconocer un pasivo contingente.**

28 La entidad informará en notas, de la forma en que se exige en el párrafo 86, acerca la existencia de un pasivo contingente, salvo en el caso de que la posibilidad de tener una salida de recursos, que incorporen beneficios económicos, se considere remota.

29 Cuando la entidad sea responsable, de forma conjunta y solidaria, en relación con una determinada obligación, la parte de la deuda que se espera que cubran los demás responsables se tratará como un pasivo contingente. La entidad, en este caso, procederá a reconocer una provisión por la parte de la obligación para la que sea probable una salida de recursos, que incorporen beneficios económicos futuros, salvo en la extremadamente excepcional circunstancia de que no se pueda hacer una estimación fiable [Referencia: párrafos 25 y 26] de tal importe.

30 Los pasivos contingentes pueden evolucionar de manera diferente a la inicialmente esperada. Por tanto, serán objeto de reconsideración continuamente, con el fin de determinar si se ha convertido en probable la eventualidad de salida de recursos, que incorporen beneficios económicos futuros. Si se estimara probable, para una partida tratada anteriormente como pasivo contingente, la salida de tales recursos económicos en el futuro, se reconocería la correspondiente provisión en los estados financieros del periodo en el que ha ocurrido el cambio en la probabilidad de ocurrencia (salvo en la extremadamente rara circunstancia de que no se pueda hacer una estimación fiable de tal importe).

<sup>2</sup> La interpretación del término “probable” en esta Norma como “mayor posibilidad de que un evento se presente que de lo contrario” no es necesariamente de aplicación a otras Normas.

## Activos contingentes

[Referencia: Guía de Implementación parte A]

- 31 **La entidad no debe proceder a reconocer ningún activo contingente.**
- 32 Normalmente, los activos contingentes surgen por sucesos inesperados o no planificados, de los cuales nace la posibilidad de una entrada de beneficios económicos en la entidad. Un ejemplo puede ser la reclamación que la entidad está llevando a cabo a través de un proceso judicial, cuyo desenlace es incierto.
- 33 Los activos contingentes no son objeto de reconocimiento en los estados financieros, puesto que ello podría significar el reconocimiento de un ingreso que quizá no sea nunca objeto de realización. No obstante, cuando la realización del ingreso sea prácticamente cierta, el activo correspondiente no es de carácter contingente, y por tanto es apropiado proceder a reconocerlo.
- 34 En el caso de que sea probable la entrada de beneficios económicos a la entidad, por causa de la existencia de activos contingentes, se informará de los mismos en las notas a los estados financieros, de la forma que se exige en el párrafo 89.
- 35 Los activos contingentes han de ser objeto de evaluación de forma continuada, con el fin de asegurar que su evolución se refleja apropiadamente en los estados financieros. En el caso de que la entrada de beneficios económicos a la entidad pase a ser prácticamente cierta, se procederá al reconocimiento del ingreso y del activo en los estados financieros del periodo en el que dicho cambio haya tenido lugar. Si la entrada de beneficios económicos se ha convertido en probable, la entidad informará en notas sobre el correspondiente activo contingente (véase el párrafo 89).

## Medición

### Mejor estimación

- 36 **El importe reconocido como provisión debe ser la mejor estimación, al final del periodo sobre el que se informa, del desembolso necesario para cancelar la obligación presente [Referencia: párrafos 15 y 16].**
- 37 La mejor estimación del desembolso necesario para cancelar la obligación presente vendrá constituida por el importe, evaluado de forma racional, que la entidad tendría que pagar para cancelar la obligación [Referencia: párrafos 15 y 16] al final del periodo sobre el que se informa, o para transferirla a un tercero en esa fecha.<sup>E5</sup> Con frecuencia es imposible, o bien prohibitivo por caro, proceder a pagar o a transferir el importe de la obligación al final del periodo sobre el que se informa. No obstante, la estimación del importe que la entidad vaya a necesitar, para hacer el pago o la transferencia citados, proporcionará la mejor evaluación del desembolso necesario para cancelar la obligación presente al final del periodo sobre el que se informa.

**E5 [IFRIC® Update, mayo de 2014, Decisión de Agenda, «NIC 37 Provisiones Pasivos Contingentes y Activos Contingentes—medición de los pasivos que surgen de planes de derecho de emisión»**

**El Comité de Interpretaciones recibió una solicitud de aclarar la medición de un pasivo según la NIC 37 que surge de una obligación de entregar permisos en un plan de derechos de emisión.**

**La solicitud preguntaba si la medición del pasivo por la obligación de entregar permisos debería reflejar valores corrientes de los permisos al final de cada periodo sobre el que se informa si la NIC 37 se aplicara al pasivo. La solicitud destacaba que esta era la base requerida de la CINIIF 3 *Derechos de Emisión* que fue derogada en junio de 2005.**

**El Comité de Interpretaciones destacó que cuando el IASB derogó la CINIIF 3, afirmó que ésta era una interpretación apropiada de las NIIF existentes para la contabilización de los planes de derechos de emisión que quedaban dentro del alcance de la CINIIF 3. Sin embargo, el IASB reconoció que, como consecuencia de las NIIF siguientes, la CINIIF 3 había creado una medición insatisfactoria y asimetrías contables de presentación entre los activos y pasivos que surgen de los planes de derechos de emisión.**

**En 2012, el IASB añadió a su agenda un proyecto de investigación sobre la contabilización de los planes de derechos de emisión. El Comité de Interpretaciones destacó que una de las cuestiones principales en el proyecto del IASB sobre planes de derechos de emisión era si debe considerarse por separado la contabilización de los pasivos que surgen de los planes de derechos de emisión de la contabilización de los activos. Por consiguiente, el Comité de Interpretaciones destacó que proporcionar una interpretación de las NIIF sobre la medición de un pasivo que surge de la obligación de entregar permisos relacionados con un plan de derechos de emisión sería una**

**cuestión demasiado amplia que fuera tratada por él.**

**Sobre la base de este análisis el Comité de Interpretaciones decidió no añadir esta cuestión a su agenda.]**

- 38 Las estimaciones de cada uno de los desenlaces posibles, así como de su efecto financiero, se determinarán por el juicio de la gerencia de la entidad, complementado por la experiencia que se tenga en operaciones similares y, en algunos casos, por informes de expertos. La evidencia a considerar incluye, asimismo, cualquier tipo de información adicional derivada de hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa. [Referencia: NIC 10]
- 39 Las incertidumbres que rodean al importe a reconocer como provisión se tratan de diferentes formas, atendiendo a las circunstancias particulares de cada caso. En el caso de que la provisión, que se está midiendo, se refiera a una población importante de casos individuales, la obligación presente se estimará promediando todos los posibles desenlaces por sus probabilidades asociadas. El nombre de este método estadístico es el de “valor esperado”. La provisión, por tanto, será diferente dependiendo de si la probabilidad de que se presente una pérdida es, por ejemplo, del 60 por ciento o del 90 por ciento. En el caso de que el rango de resultados posibles sea un continuo, y cada punto del mismo tenga la misma probabilidad que otro, se utilizará el valor medio del intervalo.

#### **Ejemplo**

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

El valor esperado del costo de las reparaciones será:

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

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

## **Riesgo e incertidumbres**

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

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

## Valor presente

- 45 **Cuando resulte importante el efecto financiero producido por el descuento, el importe de la provisión debe ser el valor presente de los desembolsos que se espera sean necesarios para cancelar la obligación.**
- 46 Debido al valor temporal del dinero, una provisión que se refiere a salidas de efectivo cercanas al final del periodo sobre el que se informa, resulta más onerosa para la entidad que otra referida a salidas por igual importe pero fechas más lejanas. El importe de las provisiones, por tanto, será objeto de descuento cuando el efecto de hacerlo resulte significativo.
- 47 **La tasa o tasas de descuento deben ser consideradas antes de impuestos, y deben reflejar las evaluaciones actuales de mercado del valor temporal del dinero y de los riesgos específicos del pasivo correspondiente.<sup>E6</sup> La tasa o tasas de descuento no deben reflejar los riesgos [Referencia: párrafos 42 a 44] para los cuales han sido ajustadas las estimaciones de flujos de efectivo futuros.**

**E6 [IFRIC® Update, marzo de 2011, Decisión de Agenda, «NIC 37 Provisiones Pasivos Contingentes y Activos Contingentes—Incorporación del riesgo crediticio propio en la tasa de descuento»**

El Comité de Interpretaciones recibió una solicitud de interpretación de la frase “los riesgos específicos referidos a la propia obligación” y si esto significa que el riesgo crediticio de una entidad (riesgo de rendimiento) debe excluirse de cualquier ajuste realizado a la tasa de descuento usada para medir pasivos. La solicitud suponía que las estimaciones de flujos de efectivo futuros no han sido ajustadas por el riesgo crediticio propio de la entidad.

El Comité observó que el párrafo 47 de la NIC 37 señala que deben tenerse en cuenta los “riesgos específicos, referidos a la propia obligación” al medir el pasivo. El Comité destacó que la NIC 37 no señala de forma explícita si debe incluirse un riesgo crediticio propio. El Comité comprendió que la práctica predominante actualmente es excluir el riesgo crediticio propio, que es generalmente visto en la práctica como un riesgo de la entidad en lugar de un riesgo específico, referido a la propia obligación.

El Comité también destacó que esta solicitud de guías se abordaría mejor como parte del proyecto del Consejo de sustituir la NIC 37 por una norma sobre pasivos nueva, y que el Consejo está ya considerando la solicitud de guías adicionales a incorporar a esta nueva norma. Por esta razón, el Comité decidió no añadir esta cuestión a su agenda.]

## Sucesos futuros

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

## Disposiciones esperadas de activos

- 51 **Las ganancias esperadas por la disposición de activos no deben ser tenidas en cuenta al evaluar el importe de la provisión.**
- 52 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 Norma que se refiera al tipo de activo en cuestión.

## Reembolsos

---

[Referencia:

Guía de Implementación parte A

CINIIF 5]

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

## Cambios en el valor de las provisiones

---

- 59 **Las provisiones deben ser objeto de revisión al final de cada periodo sobre el que se informa, y ajustadas consiguientemente para reflejar en cada momento la mejor estimación disponible [Referencia: párrafos 36 a 41]. En el caso de que no sea ya probable la salida de recursos, que incorporen beneficios económicos, para cancelar la obligación correspondiente, se procederá a liquidar o revertir la provisión.**
- 60 Cuando se haya usado el descuento [Referencia: párrafos 45 a 47] para determinar el importe de la provisión, el importe en libros de la misma aumentará en cada periodo para reflejar el paso del tiempo. Tal incremento se reconocerá como un costo por préstamos.

## Aplicación de las provisiones

---

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

## Aplicación de las reglas de reconocimiento y medición

[Referencia: CINIIF 21 para la aplicación de la NIC 37 a gravámenes]

### Pérdidas futuras derivadas de las operaciones

- 63 **No deben reconocerse provisiones por pérdidas futuras derivadas de las operaciones.**
- 64 Las pérdidas futuras derivadas de las operaciones no cumplen las condiciones de la definición de pasivo, dada en el párrafo 10, ni tampoco los criterios generales para el reconocimiento de las provisiones, dados en el párrafo 14.
- 65 Una expectativa de pérdidas futuras derivadas de las operaciones es indicativa de que algunos de los activos de la misma han visto deteriorarse su valor. La entidad deberá realizar la comprobación pertinente del deterioro del valor, según establece la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos*.

### Contratos de carácter oneroso

- 66 **Si una entidad tiene un contrato de carácter oneroso, las obligaciones presentes [Referencia: párrafos 15 y 16] que se deriven del mismo deben ser reconocidas y medidas como una provisión.**

[Referencia: párrafo FC75, Fundamentos de las Conclusiones, NIC 16]

- 67 Muchos contratos (por ejemplo, algunas órdenes rutinarias de compra) pueden ser revocados sin pagar ninguna compensación a la otra parte, y por tanto no producirán obligación alguna. Otros contratos establecen tanto derechos como obligaciones para cada una de las partes contratantes. Cuando ciertas circunstancias convierten en onerosos a tales contratos, los mismos caen dentro del alcance de esta Norma, y se reconocerán las obligaciones que pudieran existir. Los contratos pendientes de ejecución [Referencia: párrafo 3], que no sean de carácter oneroso, caen fuera del alcance de la Norma.
- 68 En esta Norma se define un contrato de carácter oneroso como aquel en el que los costos inevitables de cumplir con las obligaciones que conlleva, exceden a los beneficios económicos que se esperan recibir del mismo. Los costos inevitables del contrato reflejarán los menores costos netos por resolver el mismo, o lo que es igual, el importe menor entre el costo de cumplir sus cláusulas y la cuantía de las compensaciones o multas que se deriven de su incumplimiento.
- 68A El costo del cumplimiento de un contrato comprende los costos que están directamente relacionados con el contrato. Los costos que se relacionan directamente con un contrato consisten en:
- (a) los costos incrementales del cumplimiento del contrato—por ejemplo, mano de obra directa y materiales; y
  - (b) una asignación de otros costos que se relacionen directamente con el cumplimiento de los contratos—por ejemplo, una asignación del cargo por depreciación para una partida de propiedades, planta y equipo usada en el cumplimiento de ese contrato, entre otras.

[Referencia: párrafos FC1 a FC13, Fundamentos de las Conclusiones]

- 69 Antes de proceder a dotar una provisión independiente por causa de un contrato de carácter oneroso, la entidad reconocerá cualesquiera pérdidas por deterioro del valor que correspondan a los activos utilizados en el cumplimiento del contrato (véase la NIC 36). [Referencia: párrafo FC17, Fundamentos de las Conclusiones]

### Reestructuración

- 70 Los siguientes ejemplos recogen sucesos que pueden caer dentro de la definición de reestructuración:
- (a) venta o liquidación de una línea de actividad;
  - (b) la clausura de un emplazamiento de la entidad en un país o región, o bien la reubicación de las actividades que se ejercían en un país o región a otros distintos;
- [Referencia: NIIF 5]
- (c) los cambios en la estructura de la gerencia, como por ejemplo la eliminación de un nivel o escala de directivos empresariales; [Referencia: párrafos 159 a 171, NIC 19] y
  - (d) las reorganizaciones importantes, que tienen un efecto significativo sobre la naturaleza y enfoque de las actividades de la entidad.

71 Se reconocerá una provisión por costos de reestructuración, sólo cuando se cumplan las condiciones generales de reconocimiento de provisiones establecidas en el párrafo 14. En los párrafos 72 a 83 se determina cómo aplicar los criterios generales de reconocimiento al caso de las reestructuraciones.

72 **Surge, para la entidad, una obligación implícita por causa de una reestructuración sólo cuando:**

- (a) **tenga un plan formal detallado para efectuar la reestructuración, en el que se identifiquen, al menos:**
  - (i) **las actividades empresariales, o la parte de las mismas, implicadas;**
  - (ii) **las principales ubicaciones afectadas;**
  - (iii) **localización, función y número aproximado de empleados que habrán de ser indemnizados por la rescisión de sus contratos;**
  - (iv) **los desembolsos que se llevarán a cabo; y**
  - (v) **las fechas en las que el plan será implementado; y**
- (b) **se haya creado una expectativa real, entre los afectados, respecto a la que se llevará a cabo la reestructuración, ya sea por haber comenzado a ejecutar el plan o por haber anunciado sus principales características a los que se van a ver afectados por el mismo.**

**[Referencia: Guía de Implementación Parte C ejemplos 5A y 5B]**

73 La evidencia de que la entidad ha comenzado a llevar a cabo el plan de reestructuración podría venir dada, por ejemplo, por un plan de desmantelamiento de las instalaciones o de venta de los activos correspondientes, y también por el anuncio público de las principales características del plan. El anuncio público del plan detallado de reestructuración constituirá una obligación implícita para reestructurar, sólo si se hace de tal manera y con suficiente detalle (es decir, dando a conocer las principales características del mismo), que sea capaz de producir expectativas válidas entre los terceros implicados, esto es, entre los clientes, proveedores y empleados (o sus representantes), sobre el hecho de que la entidad va a llevar efectivamente a cabo la reestructuración.

74 Para que el plan sea suficiente como para dar lugar a una obligación implícita por la entidad, al comunicárselo a los que resulten afectados por él, es necesario que su implantación esté planeada para dar comienzo en cuanto sea posible, y además que el calendario de actuaciones haga improbable cualquier cambio significativo sobre lo inicialmente previsto. Si, por el contrario, se espera que transcurra un largo periodo de tiempo antes de que la reestructuración comience, o bien que la reestructuración requiera un intervalo de tiempo no razonable por dilatado, es improbable que el plan produzca expectativas válidas, entre los terceros afectados, sobre el hecho de que la entidad está comprometida en una reestructuración, puesto que el calendario de actuaciones da a la entidad oportunidades para cambiar sus planes iniciales.

75 La decisión de reestructurar, tomada por la gerencia o por el órgano de administración de la entidad antes del final del periodo sobre el que se informa, no dará lugar a una obligación implícita final del periodo sobre el que se informa, a menos que, antes de esta fecha, la entidad haya:

- (a) empezado a ejecutar el plan de reestructuración; o
- (b) anunciado las principales características del plan de reestructuración, a todos los que vayan a resultar afectados por el mismo, de una manera suficientemente concreta como para producir, en los mismos, expectativas válidas en el sentido de que la entidad va a llevar a cabo la reestructuración.

Si una entidad comienza a ejecutar el plan de reestructuración, o anuncia sus principales características a los afectados por él, solo después de la fecha de cierre del periodo sobre el que se informa, se requiere que revele este hecho, según lo establecido por la NIC 10 *Hechos Ocurridos Después del Periodo* sobre el que se informa, si la reestructuración es significativa y no revelar información podría razonablemente esperarse que influya sobre las decisiones que los usuarios principales de estos estados financieros con propósito general adoptan a partir de los esos estados financieros que proporcionan información financiera sobre una entidad que informa específica.

76 Una obligación implícita no se genera sólo por la decisión tomada por la gerencia de la entidad, no obstante puede surgir de otros sucesos anteriores asociados con tal decisión. Por ejemplo, las negociaciones con los representantes de los empleados para discutir las indemnizaciones por despido colectivo, o con posibles compradores para la venta de las instalaciones que constituyen una operación, pueden haber producido acuerdos firmes que para su efectividad necesiten sólo la aprobación correspondiente del órgano de administración. Una vez que se ha conseguido esta aprobación, y ha sido comunicada a los terceros implicados, la entidad tiene una obligación implícita para reestructurar, siempre y cuando se cumplan las condiciones del párrafo 72.

- 77 En algunos países, la decisión última de la reestructuración descansa en un órgano o junta entre cuyos miembros se incluyen representantes de intereses distintos de los que corresponden a la gerencia (por ejemplo, de empleados), o bien es preciso informar convenientemente a tales representantes antes de que el órgano de administración tome la decisión. En tanto en cuanto la decisión tomada por este órgano implica la comunicación a los anteriores representantes, puede dar lugar a una obligación implícita para reestructurar.
- 78 **No surge ningún tipo de obligación para la entidad por causa de la venta de una de sus operaciones, hasta que la entidad se ha comprometido a vender, es decir, hasta que exista un compromiso firme de venta.**
- 79 Incluso en el caso de que la entidad haya tomado la decisión de vender una determinada operación, y haya anunciado públicamente su decisión, no estará comprometida a la venta hasta que haya identificado al comprador y exista un compromiso firme con él. Hasta el momento en que se produzca tal compromiso firme, la entidad puede cambiar sus intenciones iniciales, y por otra parte tendrá que tomar otro curso de acción si no puede encontrar un comprador que le ofrezca condiciones aceptables. Cuando se contempla la venta de una operación, como una parte de la reestructuración, se comprobará, en primer lugar, el posible deterioro del valor de los activos pertenecientes a la misma, atendiendo a lo establecido en la NIC 36. En este caso hay que tener en cuenta que, al ser la venta sólo una parte de la reestructuración, podría aparecer una obligación implícita por otros aspectos de la reestructuración antes de que existiera un compromiso firme de venta.
- 80 **La provisión por reestructuración debe incluir sólo los desembolsos que surjan directamente de la reestructuración, que son aquellos que de forma simultánea están:**
- (a) **que se produzcan necesariamente en la reestructuración; y**
  - (b) **no asociados con las actividades que continúan en la entidad.**
- 81 Una provisión por reestructuración no incluye costos tales como los de:
- (a) formación o reubicación del personal que permanezca dentro de la entidad;
  - (b) comercialización o publicidad; o
  - (c) inversión en nuevos sistemas y redes de distribución.
- Tales desembolsos tienen relación con la gestión futura de la actividad, y por tanto no son pasivos derivados de la reestructuración al final del periodo sobre el que se informa. Estos gastos o inversiones se tratarán, contablemente, de la misma manera que si se produjeran con independencia de la reestructuración.
- 82 Las pérdidas identificables, derivadas de la operación de las actividades afectadas por la reestructuración, no se incluirán en el importe de la provisión, salvo que estén relacionadas con un contrato de carácter oneroso, tal como se define en el párrafo 10.
- 83 Como se exige en el párrafo 51, las posibles ganancias derivadas de la venta de activos no se tendrán en consideración al medir el importe de la provisión por reestructuración, incluso aunque las mismas se consideren como una parte integrante de la propia reestructuración.

## Información a revelar

---

- 84 **Para cada tipo [Referencia: párrafo 87] de provisión, la entidad debe informar acerca de:**
- (a) **el importe en libros al principio y al final del periodo;**
  - (b) **las dotaciones efectuadas en el periodo, incluyendo también los incrementos en las provisiones existentes; [Referencia: párrafo 59]**
  - (c) **los importes utilizados (esto es, aplicados o cargados contra la provisión) en el transcurso del periodo; [Referencia: párrafos 61 y 62]**
  - (d) **los importes no utilizados que han sido objeto de liquidación o reversión en el periodo; [Referencia: párrafo 59] y**
  - (e) **el incremento durante el periodo en el importe descontado que surge del paso del tiempo [Referencia: párrafo 60] y el efecto de cualquier cambio en la tasa de descuento.**
- No se requiere información comparativa.**
- 85 **La entidad revelará la siguiente información para cada clase [Referencia: párrafo 87] de provisión:**
- (a) **una breve descripción de la naturaleza de la obligación contraída, así como el calendario esperado de las salidas de beneficios económicos, producidos por la misma;**

- (b) una indicación acerca de las incertidumbres relativas al importe o al calendario de las salidas de esos recursos. En los casos en que sea necesario para suministrar la información adecuada, la entidad debe revelar la información correspondiente a las principales hipótesis realizadas sobre los sucesos futuros a los que se refiere el párrafo 48; [Referencia: Guía de Implementación Parte D ejemplos 1 y 2] y
- (c) el importe de cualquier eventual reembolso, informando además de la cuantía de los activos que hayan sido reconocidos para recoger los eventuales reembolsos esperados. [Referencia: párrafos 53 a 58]
- 86 A menos que la posibilidad de una eventual salida de recursos para liquidarla sea remota, la entidad debe dar, para cada tipo [Referencia: párrafo 87] de pasivo contingente al final del periodo sobre el que se informa, una breve descripción de la naturaleza del mismo y, cuando fuese posible:
- (a) una estimación de sus efectos financieros, medidos según lo establecido en los párrafos 36 a 52;
- (b) una indicación de las incertidumbres relacionadas con el importe o el calendario de las salidas de recursos correspondientes; y
- (c) la posibilidad de cualquier reembolso.
- 87 Para determinar qué provisiones o qué pasivos contingentes pueden agregarse en cada uno de los tipos o clases, es necesario considerar si la naturaleza de las partidas es lo suficientemente similar como para admitir una información común que las abarque todas, para cumplir con los requisitos establecidos en los párrafos 85(a) y (b) y 86(a) y (b). De esta forma, puede resultar apropiado considerar como un solo tipo de provisión, las partidas relativas a las garantías de los diferentes productos, pero podría no resultar apropiado agrupar en un solo tipo de provisión los importes relativos a las garantías comunes y las referidas a procesos legales.
- 88 Cuando nacen, de un mismo conjunto de circunstancias, una provisión y un pasivo contingente, la entidad revelará información complementaria exigida por los párrafos 84 a 86, de manera que se muestren la relación existente entre una y otro.
- 89 En el caso de que sea probable la entrada de beneficios económicos, la entidad revelará en las notas una breve descripción de la naturaleza de los activos contingentes correspondientes, existentes al final del periodo sobre el que se informa y, cuando ello sea posible, una estimación de sus efectos financieros, medidos utilizando los principios establecidos para las provisiones en los párrafos 36 a 52.
- 90 Es muy importante que la información que se suministre sobre los activos de carácter contingente evite las indicaciones que puedan confundir respecto a la posibilidad de la obtención de los ingresos correspondientes.
- 91 En aquellos casos en los que no se revele la información exigida por los párrafos 86 y 89, porque no sea posible hacerlo, este hecho debe ser revelado en las notas correspondientes.
- 92 En casos extremadamente excepcionales, puede esperarse que revelar la información, total o parcial, requerida por los párrafos 84 a 89 perjudique seriamente la posición de la entidad, en disputas con terceros sobre las situaciones que contemplan las provisiones, los pasivos contingentes o los activos contingentes. En estos casos, una entidad no necesita revelar la información, pero revelará la naturaleza genérica de la disputa, junto con el hecho de que la información no se ha revelado y las razones por las que han llevado a tomar tal decisión.
- [Referencia: Guía de Implementación parte D Ejemplo 3]

## Disposiciones transitorias

---

- 93 La entidad debe contabilizar el efecto de adoptar esta Norma, ya sea en la fecha de entrada en vigencia o con anterioridad a la misma, ajustando el saldo inicial de ganancias acumuladas, en el periodo en que se decida su aplicación contable. Se aconseja a las entidades, pero no se exige, que ajusten el saldo inicial de las ganancias acumuladas correspondientes al periodo más antiguo para el que presenten datos, reexpresando de nuevo toda la información comparativa ofrecida. [Referencia: párrafos 38 y 44, NIC 1] En el caso de no reexpresar la información comparativa, este hecho se revelará en las notas.
- 94 [Eliminado]
- 94A *Contratos Onerosos—Costo del Cumplimiento de un Contrato*, emitido en mayo de 2020, añadió el párrafo 68A y modificó el párrafo 69. Una entidad aplicará esas modificaciones a los contratos para los que no haya

cumplido todavía todas sus obligaciones al comienzo del periodo anual sobre el que se informa en el que utilice por primera vez las modificaciones (la fecha de la aplicación inicial). La entidad no reexpresará la información comparativa. En su lugar, la entidad reconocerá el efecto acumulado de la aplicación inicial de las modificaciones como un ajuste al saldo de apertura de las ganancias acumuladas u otro componente del patrimonio, según proceda, en la fecha de aplicación inicial. **[Referencia: párrafos FC20 a FC21, Fundamentos de las Conclusiones]**

## Fecha de vigencia

---

- 95 Esta Norma tendrá vigencia para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de julio de 1999. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Norma en periodos que comiencen antes del 1 de julio de 1999, revelará este hecho.
- 96 [Eliminado]
- 97 [Eliminado]
- 98 [Eliminado]
- 99 El documento *Mejoras Anuales a las NIIF, Ciclo 2010–2012*, emitido en diciembre de 2013, modificó el párrafo 5 como una modificación consiguiente derivada de la modificación de la NIIF 3. Una entidad aplicará de forma prospectiva esa modificación a las combinaciones de negocios para las cuales se aplique la modificación a la NIIF 3. **[Referencia: párrafo FC434D, Fundamentos de las Conclusiones, NIIF 3]**
- 100 La NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*, emitida en mayo de 2014, modificó el párrafo 5 y eliminó el párrafo 6. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 15.
- 101 La NIIF 9, emitida en julio de 2014, modificó el párrafo 2 y eliminó los párrafos 97 y 98. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 9.
- 102 La NIIF 16, emitida en enero de 2016, modificó el párrafo 5. Una entidad aplicará esa modificación cuando aplique la NIIF 16.
- 103 La NIIF 17, emitida en mayo de 2017, modificó el párrafo 5. Una entidad aplicará esa modificación cuando aplique la NIIF 17.
- 104 *Definición de Material o con Importancia Relativa* (Modificaciones a las NIC 1 y NIC 8), emitida en octubre de 2018, modificó el párrafo 75. Una entidad aplicará esas modificaciones de forma retroactiva a los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2020. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones en un período que comience con anterioridad, revelará este hecho. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique las modificaciones a la definición de material o con importancia relativa del párrafo 7 de la NIC 1 y de los párrafos 5 y 6 de la NIC 8.
- 105 *Contratos Onerosos—Costo del Cumplimiento de un Contrato*, emitido en mayo de 2020, añadió los párrafos 68A y 94A y modificó el párrafo 69. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales sobre los que se informa que comiencen a partir del 1 de enero de 2022. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esas modificaciones en un periodo que comience con anterioridad, revelará este hecho.