

Norma Internacional de Contabilidad n° 37 (NIC 37)

Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes

Esta Norma Internacional de Contabilidad fue aprobada por el Consejo del IASC en julio de 1998, y tiene vigencia para los estados financieros que abarquen ejercicios cuyo comienzo sea a partir del 1 de julio de 1999.

Nota: Los Apéndices citados en el texto de la Norma no se han incluido en esta publicación.

Introducción

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

Provisiones

2. En la Norma se definen las provisiones como pasivos sobre los que existe incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento. Se debe reconocer una provisión cuando, y sólo cuando, se dan las siguientes circunstancias:
 - (a) la empresa tiene una obligación presente (de carácter legal o implícita por la entidad), como resultado de un suceso pasado;
 - (b) es probable (es decir, existe mayor posibilidad de que se presente que de lo contrario) que la empresa tenga que desprenderse de recursos que comporten beneficios económicos para cancelar la obligación; y
 - (c) además, puede estimarse de manera fiable el importe de la deuda correspondiente. En la Norma se hace notar que sólo en casos extremadamente raros no será posible la estimación de la cuantía de la deuda.
3. En la Norma se define una obligación implícita como aquélla obligación que se deriva de las actuaciones de la propia empresa, en la que:
 - (a) debido a un patrón establecido de comportamiento en el pasado, a políticas empresariales que son de dominio público o a una declaración real suficientemente concreta, la entidad haya puesto de manifiesto ante terceros que está dispuesta a aceptar cierto tipo de responsabilidades; y
 - (b) como consecuencia de lo anterior, la empresa haya creado una expectativa válida ante aquéllos terceros con los que debe cumplir sus compromisos o responsabilidades.
4. En casos muy especiales o raros, por ejemplo cuando la empresa ha sido objeto de una demanda judicial, puede no quedar claro si la misma tiene una obligación presente. En tales circunstancias, se considera que el suceso ocurrido en el pasado ha dado lugar a una obligación presente si, teniendo en cuenta toda la evidencia disponible en la fecha del balance, es mayor la probabilidad de que exista una obligación presente que de lo contrario. La empresa procederá a reconocer una provisión para cubrir tal obligación presente siempre que se cumplan el resto de las condiciones para su reconocimiento descritas en párrafos anteriores. Si hay menos probabilidad de que la obligación presente exista que de lo contrario, la empresa procederá a revelar la existencia de una obligación contingente, salvo en el caso de que sea remota la posibilidad de salida de recursos que incorporen beneficios económicos para cancelarla.
5. El importe reconocido como provisión debe ser la mejor estimación del desembolso necesario para cancelar la obligación presente en la fecha del balance; en otras palabras, habrá de ser la cuantía razonable que la empresa debería pagar para satisfacer la deuda en la fecha del balance o transferirla a una tercera persona en tal fecha para cancelarla.
6. Para proceder a valorar el importe de la provisión, la Norma obliga a la empresa a:

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

Provisiones - Aplicaciones específicas

10. En la Norma se explica cómo los requisitos generales para el reconocimiento y valoración de provisiones se aplican en tres casos específicos: pérdidas futuras derivadas de las explotaciones, contratos onerosos y reestructuraciones.
11. No deben reconocerse provisiones para pérdidas futuras derivadas de las explotaciones. Una expectativa de pérdidas futuras derivadas de las explotaciones es indicativa de que algunos de los activos de la misma han visto deteriorarse su valor. En ese caso, la empresa debe proceder, para esos activos, a realizar las pruebas previstas en la NIC 36, Deterioro del Valor de los Activos.
12. Si la empresa tiene un contrato oneroso, la deuda final que se derive del mismo debe ser reconocida y valorada como una provisión. Un contrato oneroso es aquél en el que los costes inevitables de cumplir con las obligaciones comprometidas, son mayores que los beneficios que se esperan recibir del mismo.
13. La Norma define las reestructuraciones como programas de actuación, que son planeados y controlados por la gerencia de la empresa, y que tienen como efecto un cambio significativo en:
- (a) el alcance de la actividad llevada a cabo por la empresa; o bien
 - (b) la manera en que tal actividad se lleva a cabo.

14. Se ha de reconocer una provisión por los costes de reestructuración de la empresa, sólo cuando se cumplan las condiciones generales para el reconocimiento de provisiones. En este contexto, aparecerá una obligación implícita por motivo de reestructuración sólo cuando la empresa:
 - (a) tenga un plan formal detallado para efectuar la reestructuración, en el que se identifiquen, al menos:
 - (i) la actividad o actividades, o la parte de actividad a que se refiere;
 - (ii) las principales ubicaciones afectadas;
 - (iii) la localización, función y número aproximado de empleados que habrán de ser indemnizados por la rescisión de sus contratos;
 - (iv) los desembolsos que deberán efectuarse; y
 - (v) el calendario de implementación del plan; y
 - (b) se haya creado una expectativa real entre los afectados, respecto a que se llevará a cabo la reestructuración, ya sea por haber comenzado a ejecutar el plan o por haber anunciado sus principales características a los que se van a ver afectados por el mismo.
15. La decisión de reestructurar, tomada por la gerencia o por el órgano de administración de la empresa, no dará lugar a una obligación implícita, en la fecha del balance, a menos que la empresa haya:
 - (a) comenzado a ejecutar el plan de reestructuración; o bien
 - (b) comunicado el contenido del plan de reestructuración, a los afectados por el mismo, de una manera suficientemente explícita como para crear expectativas reales en los mismos, en el sentido de que la empresa llevará a efecto la reestructuración.
16. Cuando la reestructuración implica la venta de una determinada explotación, no surgirá para la empresa ninguna obligación hasta que la empresa haya concluido un compromiso para la venta, esto es, cuando exista un acuerdo firme de venta.
17. La provisión para reestructuración debe incluir sólo los desembolsos directos que se deriven de la misma, que serán aquéllos que cumplan las dos condiciones siguientes:
 - (a) que se produzcan necesariamente en la reestructuración; y
 - (b) que no estén asociados con las actividades que la empresa continúe llevando a cabo. Así, la provisión para reestructuración no incluirá costes tales como: nueva capacitación o movilidad del personal que permanezca en la entidad, comercialización o publicidad, inversión en nuevos sistemas informáticos o en nuevas redes de distribución.

Pasivos contingentes

18. La Norma define un pasivo contingente como:
 - (a) toda obligación posible, surgida a raíz de sucesos pasados, cuya existencia quedará confirmada sólo si llegan a ocurrir, o en caso contrario si no llegan a ocurrir, uno o más sucesos futuros inciertos que no están enteramente bajo el control de la empresa; o
 - (b) toda obligación presente, surgida a raíz de sucesos pasados, pero no reconocida en los estados financieros, ya que:
 - (i) no es probable que por la existencia de la misma y para satisfacerla, se requiera que la empresa tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos; o
 - (ii) el importe de la obligación no puede ser valorado con la suficiente fiabilidad.

19. La empresa no debe proceder a reconocer contablemente una obligación de carácter contingente. Por el contrario, deberá informar acerca de la obligación en los estados financieros, salvo en el caso de que la salida de recursos que incorporen beneficios económicos tenga una probabilidad remota.

Activos contingentes

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

Fecha de vigencia

23. Esta Norma tendrá vigencia para los estados financieros que abarquen ejercicios económicos que comiencen a partir del 1 de julio de 1999. Se aconseja anticipar su aplicación.

Índice

Norma Internacional de Contabilidad n° 37 (NIC 37)

Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes

OBJETIVO

ALCANCE	Párrafos	1 - 9
DEFINICIONES		10 - 13
Provisiones y otros pasivos		11
Relaciones entre provisiones y pasivos de carácter contingente		12 - 13
RECONOCIMIENTO		14 - 35
Provisiones		14 - 26
Obligación presente		15 - 16
Suceso pasado		17 - 22
Salida probable de recursos que incorporen beneficios económicos		23 - 24
Estimación fiable del importe de la obligación		25 - 26
Pasivos contingentes		27 - 30
Activos contingentes		31 - 35
VALORACIÓN		36 - 52
Mejor estimación		36 - 41
Riesgo e incertidumbres		42 - 44
Valor actual		45 - 47
Sucesos futuros		48 - 50
Enajenaciones o abandonos esperados de activos		51 - 52
REEMBOLSOS		53 - 58
CAMBIOS EN EL VALOR DE LAS PROVISIONES		59 - 60
APLICACIÓN DE LAS PROVISIONES		61 - 62
APLICACIÓN DE LAS REGLAS DE RECONOCIMIENTO Y VALORACIÓN		63 - 83
Pérdidas futuras derivadas de las explotaciones		63 - 65
Contratos de carácter oneroso		66 - 69
Reestructuración		70 - 83
INFORMACIÓN A REVELAR		84 - 92
DISPOSICIONES TRANSITORIAS		93 - 94
FECHA DE VIGENCIA		95 - 96

Norma Internacional de Contabilidad n° 37 (NIC 37)

Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes

La parte normativa de este Pronunciamiento, que aparece en letra cursiva negrita, debe ser entendida en el contexto de las explicaciones y directrices relativas a su aplicación, así como en consonancia con el Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad. No se pretende que las Normas Internacionales de Contabilidad sean de aplicación en el caso de partidas no significativas (véase el párrafo 12 del Prólogo).

Objetivo

El objetivo de esta Norma es asegurar que se utilicen las bases apropiadas para el reconocimiento y la valoración de las provisiones, activos y pasivos de carácter contingente, 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 se aplicará por todas las entidades en la contabilización de las provisiones, pasivos y activos contingentes, excepto:***
 - (a) ***aquéllos que se deriven de los contratos pendientes de ejecución, excepto cuando el contrato sea oneroso;***
 - (b) ***[Derogado]; y***
 - (c) ***aquéllos cubiertos por otra Norma.***
2. Esta Norma no se aplicará a los instrumentos financieros (incluyendo las garantías) que estén dentro del alcance de la NIC 39 *Instrumentos financieros: Reconocimiento y valoración*.
3. Los contratos pendientes de ejecución son aquéllos en los que las partes no han cumplido ninguna de las obligaciones a las que se comprometieron o bien que ambas partes han ejecutado parcialmente, y en igual medida, sus compromisos. Esta Norma no se aplica a los contratos pendientes de ejecución, salvo que tengan carácter oneroso para la empresa.
4. [Derogado].
5. Cuando alguna otra Norma se ocupe de un tipo específico de provisión, activos contingentes o pasivos contingentes, la entidad aplicará esa Norma en lugar de la presente. Por ejemplo, la NIIF 3 *Combinaciones de negocios* aborda el tratamiento por una entidad adquirente de los pasivos contingentes asumidos en una combinación de negocios. También se abordan ciertos tipos de provisiones en:
 - (a) la NIC 11, Contratos de Construcción;
 - (b) la NIC 12, Impuesto sobre las Ganancias;
 - (c) la NIC 17, Arrendamientos, si bien esta NIC 17 no contiene ninguna especificación sobre cómo tratar los arrendamientos operativos que resulten onerosos para la empresa, por lo que habrá que aplicar la presente Norma para tratarlos;
 - (d) la NIC 19, Retribuciones a los Empleados; y
 - (e) contratos de seguro (véase la NIIF 4 *Contratos de seguro*); no obstante, esta Norma es de aplicación a las provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes de una entidad aseguradora que sean diferentes de sus obligaciones y derechos en virtud de contratos de seguro que estén dentro del alcance de la NIIF 4.

6. Ciertas partidas tratadas como provisiones, pueden estar relacionadas con el reconocimiento de algún ingreso ordinario, por ejemplo en el caso de que la empresa otorgue ciertas garantías a cambio de la percepción de un determinado importe o cuota. Esta Norma no trata el reconocimiento de los ingresos ordinarios, puesto que en la NIC 18, Ingresos Ordinarios, se identifican las circunstancias precisas para el reconocimiento de los mismos, y se ofrecen directrices prácticas para aplicar los criterios de reconocimiento. Esta Norma no modifica lo establecido en la NIC 18.
7. En esta Norma se definen las provisiones como pasivos de cuantía o vencimiento inciertos. En algunos países, el término “provisión” se utiliza en el contexto de partidas tales como la depreciación sistemática, y también para denominar el reconocimiento de la pérdida de valor por deterioro de algunos activos o de los deudores de dudoso cobro. Estas partidas proceden de ajustes en el importe en libros de ciertos activos, y no se tratan en la presente Norma.
8. En otras Normas Internacionales de Contabilidad se especifican las reglas para tratar ciertos desembolsos como activos o como gastos. Tales cuestiones no son abordadas en la presente Norma. De acuerdo con ello, esta Norma no exige, ni prohíbe, la capitalización de los costes reconocidos al constituir una determinada provisión.
9. Esta Norma se aplica a las provisiones por reestructuración (incluyendo las actividades interrumpidas). Cuando la reestructuración cumpla con la definición de actividad interrumpida, podría ser obligatorio revelar información adicional según la NIIF 5 *Activos no corrientes mantenidos para la venta y actividades interrumpidas*.

Definiciones

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

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

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

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

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

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

*Una **obligación implícita** es aquélla que se deriva de las actuaciones de la propia empresa, 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 empresa haya creado una expectativa válida, ante aquellos terceros con los que debe cumplir sus compromisos o responsabilidades.*

*Un **pasivo contingente** es:*

- (a) *una obligación posible, surgida a raíz de sucesos pasados, cuya existencia ha de ser confirmada sólo por la ocurrencia, o en su caso por la no ocurrencia, de uno o más eventos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la empresa; o bien*
- (b) *una obligación presente, surgida a raíz de sucesos pasados, que no se ha reconocido contablemente porque:*

- (i) *no es probable que la empresa tenga que satisfacerla, desprendiéndose de recursos que incorporen beneficios económicos; o bien*
- (ii) *el importe de la obligación no puede ser valorado con la suficiente fiabilidad.*

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

*Un **contrato de carácter oneroso** es todo aquel contrato en el cual los costes 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 empresa, cuyo efecto es un cambio significativo:*

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

Provisiones y otros pasivos

11. Las provisiones pueden distinguirse de otros pasivos, tales como los acreedores comerciales y otras obligaciones devengadas que son objeto de estimación, por la existencia de incertidumbre acerca del momento del vencimiento o de la cuantía de los desembolsos futuros necesarios para proceder a su cancelación. En contraste con las provisiones:
 - (a) los acreedores comerciales son cuentas a pagar por bienes o servicios que han sido suministrados o recibidos por la empresa, y además han sido objeto de facturación o acuerdo formal con el proveedor; y
 - (b) las obligaciones devengadas son cuentas a pagar por el suministro o recepción de bienes o servicios que no han sido pagados, facturados o acordados formalmente con el proveedor, e incluyen las partidas que se deben a los empleados (por ejemplo a causa de las partes proporcionales de las vacaciones retribuidas devengadas hasta la fecha del balance). Aunque a veces sea necesario estimar el importe o el vencimiento de las obligaciones devengadas, la incertidumbre asociada a las mismas es, por lo general, mucho menor que en el caso de las provisiones.

Las obligaciones devengadas se presentan, con frecuencia, integrando la partida correspondiente a los acreedores comerciales y otras cuentas a 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 empresa. Por otra parte, la denominación “pasivo contingente” se utiliza para designar a los pasivos que no cumplen los criterios necesarios para su reconocimiento.
13. Esta Norma distingue entre:
 - (a) provisiones: que ya han sido objeto de reconocimiento como pasivos (suponiendo que su cuantía haya podido ser estimada de forma fiable) porque representan obligaciones presentes y es probable que para satisfacerlas la empresa tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos; y
 - (b) pasivos contingentes: los cuales no han sido objeto de reconocimiento como pasivos porque son:
 - (i) obligaciones posibles, en la medida que todavía se tiene que confirmar si la empresa tiene una obligación presente que puede suponer una salida de recursos que incorporen beneficios económicos; o bien

- (ii) obligaciones presentes que no cumplen los criterios de reconocimiento de esta Norma (ya sea porque no es probable que para su cancelación se produzca una salida de recursos que incorporen beneficios económicos, ya sea porque no pueda hacerse una estimación suficientemente fiable de la cuantía de la obligación).

Reconocimiento

Provisiones

14. Debe reconocerse una provisión cuando se den las siguientes condiciones:

- (a) *la empresa tiene una obligación presente (ya sea legal o implícita) como resultado de un suceso pasado;*
- (b) *es probable que la empresa tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos para cancelar tal obligación; y*
- (c) *puede hacerse una estimación fiable del importe de la obligación.*

De no cumplirse las tres condiciones indicadas, la empresa no debe reconocer la provisión.

Obligación presente

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

16. En casi todos los casos quedará claro si el suceso, ocurrido en el pasado, ha producido o no el nacimiento de la obligación presente. En algunos casos raros, por ejemplo cuando están en curso procesos judiciales, puede estar en duda la ocurrencia o no de ciertos sucesos o si de tales sucesos se deriva la existencia de una obligación en el momento presente. En tales circunstancias, la empresa procederá a determinar la existencia o no de la obligación presente, teniendo en cuenta toda la evidencia disponible, entre la que se podrá incluir, por ejemplo, la opinión de expertos. La evidencia a considerar incluye, asimismo, cualquier tipo de información adicional derivada de sucesos ocurridos tras la fecha del balance. A partir de esa evidencia:

- (a) la empresa reconocerá una provisión (suponiendo que se cumplan las condiciones para su reconocimiento) siempre que la probabilidad de existencia de la obligación presente, en la fecha del balance, sea mayor que la probabilidad de no existencia; e
- (b) informará en las notas de la existencia de un pasivo contingente, siempre que la probabilidad de que exista la obligación presente sea menor que la probabilidad de que no exista, salvo en el caso de que sea remota la posibilidad de que tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos (véase el párrafo 86).

Suceso pasado

17. El suceso pasado del que se deriva la obligación se denomina suceso que da origen a la obligación. Para que un suceso sea de esta naturaleza, es preciso que la empresa no tenga, como consecuencia del mismo, otra alternativa más realista que atender al pago de la obligación creada por tal suceso. Este será el caso sólo si:

- (a) el pago de la obligación viene exigido por ley; o bien
- (b) al tratarse de una obligación implícita, cuando el suceso (que puede ser una actuación de la propia empresa) haya creado una expectativa válida ante aquéllos terceros con los que debe cumplir sus compromisos o responsabilidades.

18. Los estados financieros se refieren a la situación financiera de la empresa al final del ejercicio sobre el cual se informa, y no a su posible situación en el futuro. Por esta razón, no se pueden reconocer provisiones

para gastos en los que sea necesario incurrir para funcionar en el futuro. Las únicas obligaciones reconocidas en el balance de la empresa serán aquellas que existen ya en la fecha del balance.

19. Se reconocerán como provisiones sólo aquellas obligaciones surgidas a raíz de sucesos pasados, cuya existencia sea independiente de las acciones futuras de la empresa (es decir, de la gestión futura de la entidad). Ejemplos de tales obligaciones son las multas medioambientales o los costes 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 empresa salidas de recursos que incorporan beneficios económicos, con independencia de las actuaciones futuras que ésta lleve a cabo. De forma similar, la empresa tendrá que reconocer los costes por el abandono de una instalación de extracción de petróleo o de una central nuclear, siempre que esté obligada a restaurar los daños ya ocasionados por su funcionamiento. En contraste con lo anterior, y por causas de tipo comercial o exigencias legales, la empresa puede desear o necesitar la realización de desembolsos por gastos 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 empresa puede evitar tales desembolsos futuros mediante actuaciones futuras, por ejemplo cambiando la forma de llevar a cabo la fabricación, no existe una obligación presente de realizar esos desembolsos, y por tanto no reconocerá provisión alguna para los mismos.
20. Una obligación reconocida como pasivo implica, en todos los casos, la existencia de un tercero con el que se ha contraído la misma, y al que se le debe satisfacer el importe. No obstante, no es preciso conocer la identidad del tercero al que se le debe pagar, puesto que la obligación puede 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 empresa no dará lugar a una obligación implícita, en la fecha del balance, a menos que tal decisión haya sido comunicada antes de esa fecha a los afectados, de una manera suficientemente explícita como para crear una expectativa válida ante 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 empresa (por ejemplo, una declaración pública suficientemente concreta) que den lugar a obligaciones o compromisos asumidos. Por ejemplo, cuando se ha causado un daño medioambiental, 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 empresa 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 empresa sólo aparecerán cuando sea prácticamente seguro que la redacción final tendrá unas consecuencias iguales a las del proyecto conocido. Para los propósitos perseguidos en esta Norma, tal obligación se tratará como si fuera una obligación de tipo legal. Debido a las diferentes circunstancias que rodean la discusión de una ley, puede ser imposible señalar un único suceso que pueda hacer prácticamente segura la redacción final que tome la misma. En muchos casos será imposible tener la completa seguridad sobre la redacción de una ley hasta el mismo momento en que haya sido aprobada.

Salida probable de recursos que incorporen beneficios económicos

23. Para reconocer un pasivo no sólo debe existir la obligación presente, sino también la probabilidad de que haya una salida de recursos, que incorporen beneficios económicos para cancelar tal obligación. Para los propósitos de esta Norma¹, la salida de recursos u otro suceso cualquiera se considerará probable siempre que haya mayor posibilidad de que se presente que de lo contrario, es decir, que la probabilidad de que un evento ocurra sea mayor que la probabilidad de que no se presente en el futuro. Cuando no sea probable que exista la obligación, la empresa procederá a informar, por medio de notas, sobre el pasivo contingente, salvo que la posibilidad de que haya una salida de recursos que incorporen beneficios económicos, se considere remota.
24. Cuando exista un gran número o una cantidad grande de obligaciones similares (por ejemplo, garantías de productos o contratos similares), la probabilidad de que se produzca una salida de recursos, para su cancelación, se determinará considerando el tipo de obligación en su conjunto. Aunque la posibilidad de

¹ La interpretación del término “probable” en esta Norma (esto es, “mayor posibilidad de que un evento se presente que de lo contrario”), no es necesariamente de aplicación a otras Normas Internacionales de Contabilidad.

una salida de recursos sea pequeña para una determinada partida o tipo de producto en particular, puede muy bien ser probable una salida de recursos para cancelar el tipo de obligación en su conjunto. Si tal es el caso, se procederá a reconocer la provisión (siempre que se cumplan los demás criterios para el reconocimiento).

Estimación fiable del importe de la obligación

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

Pasivos contingentes

27. *La empresa no debe proceder al reconocimiento de ningún pasivo contingente, entendiéndose como tales los definidos en el párrafo 10 anterior.*
28. Con independencia de no hacer constar el pasivo contingente en el balance ni reflejar su aparición en la cuenta de resultados, la empresa informará en notas, de la forma en que se exige en el párrafo 86, acerca de su existencia, salvo en el caso de que la posibilidad de tener una salida de recursos que incorporen beneficios económicos, se considere remota.
29. Cuando la empresa sea responsable, de forma conjunta y solidaria, en relación con una determinada obligación, la parte de la deuda que se espera que abarquen los demás responsables se tratará como un pasivo contingente. La empresa, en este caso, procederá a reconocer una provisión por la parte de la obligación para la que sea probable una salida de recursos que incorporen beneficios económicos futuros, salvo en la extremadamente rara circunstancia de que no se pueda hacer una estimación fiable de tal importe.
30. Los pasivos contingentes pueden evolucionar de manera diferente a la inicialmente esperada. Por tanto, serán objeto de reconsideración continuamente, con el fin de determinar si se ha convertido en probable la eventualidad de salida de recursos que incorporen beneficios económicos futuros. Si se estimara probable, para una partida tratada anteriormente como pasivo contingente, la salida de tales recursos económicos en el futuro, se reconocería la correspondiente provisión en los estados financieros del ejercicio en el que ha ocurrido el cambio en la probabilidad de ocurrencia (salvo en la extremadamente rara circunstancia de que no se pueda hacer una estimación fiable de tal importe).

Activos contingentes

31. *La empresa 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 empresa. Un ejemplo puede ser la reclamación que la empresa 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 empresa por causa de la existencia de activos contingentes, se informará de los mismos en las notas, 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 empresa pase a ser prácticamente cierta, se procederá al reconocimiento del ingreso y del activo en los estados financieros del ejercicio en el que dicho cambio haya tenido lugar. Si la entrada de beneficios económicos se ha convertido en probable, la empresa informará en notas sobre el correspondiente activo contingente (véase el párrafo 89).

Valoración

Mejor estimación

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

Ejemplo

La empresa vende sus productos con garantía, de forma que los consumidores tienen cubierto el coste 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 costes de reparación de todos ellos ascenderían a 1 millón. En el caso de que se detectaran defectos importantes en todos los productos vendidos, los costes correspondientes de reparación ascenderían a 4 millones. La experiencia de la empresa 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 empresa habrá de evaluar la salida probable de recursos para cubrir la garantía del conjunto de los artículos.

El valor esperado del coste 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 empresa considerará otros desenlaces posibles. En el caso de que los otros desenlaces posibles sean, o bien mucho más caros, o mucho más baratos que el desenlace más probable, la mejor estimación puede ser por una cuantía mayor o menor, respectivamente, que la correspondiente a éste. Por ejemplo, si la empresa ha de

corregir un defecto importante en una planta industrial de gran dimensión, construida para un determinado cliente, y el coste 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 valora antes de impuestos, puesto que sus consecuencias fiscales, así como los cambios que pueda sufrir el valor de la misma, se tratan en la NIC 12, Impuesto sobre las Ganancias

Riesgo e incertidumbres

42. *Para realizar la mejor estimación de la provisión, deben ser tenidos en cuenta los riesgos e incertidumbres que, inevitablemente, rodean a la mayoría de los sucesos y las circunstancias concurrentes a la valoración de la misma.*
43. Con el término riesgo se describe la variación en los desenlaces posibles. Un ajuste por la existencia de riesgo puede aumentar el importe por el que se mide una obligación. Será preciso tener precaución, al realizar juicios valorativos en condiciones de incertidumbre, de manera que no se sobrevaloren los activos o los ingresos ordinarios 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 coste estimado de un desenlace particularmente adverso se evalúa de forma prudente, entonces tal desenlace, de forma deliberada, se trata como más probable que lo que efectivamente es. Es preciso tener cuidado para evitar la duplicación de los ajustes por riesgo e incertidumbre, con la consiguiente sobrevaloración del importe de la provisión.
44. La información adicional acerca de las incertidumbres, que guardan relación con el importe final del desembolso, se realizará de acuerdo con lo establecido en el párrafo 85 (b).

Valor actual

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

Sucesos futuros

48. *Los sucesos futuros que puedan afectar a la cuantía necesaria para cancelar la obligación, deben ser objeto de reflejo en la evaluación de la misma, siempre que haya una evidencia objetiva suficiente de que puedan aparecer efectivamente.*
49. Las expectativas sobre sucesos futuros pueden ser particularmente importantes en la valoración de las provisiones. Por ejemplo, la empresa puede creer que el coste 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 coste relacionadas con el aumento de experiencia asociada, con la aplicación de la tecnología actual o el coste esperado de aplicar la tecnología actual en operaciones mayores o más complejas que se han llevado a cabo previamente. No obstante, la empresa 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 valorar 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 y se llevará a cabo siguiendo los procedimientos ordinarios. En muchos casos, no existirá evidencia objetiva suficiente hasta el momento en que se haya promulgado la legislación.

Enajenaciones o abandonos esperados de activos

51. *Las ganancias esperadas por la enajenación o abandono de activos no deben ser tenidas en cuenta al evaluar el importe de la provisión.*
52. Las ganancias esperadas por la enajenación o abandono de activos no se tomarán en cuenta al valorar el importe de la provisión, incluso en el caso de que la enajenación o abandono en cuestión esté ligado estrechamente al suceso que ha hecho surgir la provisión. Por el contrario, la empresa reconocerá las ganancias esperadas por la enajenación o abandono de activos en el momento que se especifica en la Norma Internacional de Contabilidad que se refiera al tipo de activo en cuestión.

Reembolsos

53. *En el caso de que la empresa 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 empresa cancela la obligación objeto de la provisión. El reembolso, en tal caso, debe ser tratado como un activo independiente. El importe reconocido para el activo no debe exceder al importe de la provisión.*
54. *En la cuenta de resultados, el gasto relacionado con la provisión puede ser objeto de presentación como una partida neta del importe reconocido como reembolso a recibir.*
55. En ciertas ocasiones, la empresa puede considerar el hecho de que un tercero se hará cargo de la totalidad, o de 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 empresa, o bien pagar tales cantidades directamente.
56. En muchos casos, la empresa responderá de la totalidad del importe, 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 empresa hace frente al pasivo recogido en la provisión.
57. En algunos casos, la empresa puede no tener que responder de los pagos si el tercero responsable deja de realizar el desembolso. En tal caso, la empresa no tendrá responsabilidad por tales pagos y por tanto, no se incluirán en el cálculo de la provisión.
58. Como se ha resaltado en el párrafo 29, una obligación por la que la empresa es responsable de forma conjunta y solidaria, será un pasivo de tipo contingente, por la parte y en la medida que se espere sea liquidado por los terceros en cuestión.

Cambios en el valor de las provisiones

59. *Las provisiones deben ser objeto de revisión en cada fecha del balance y ajustadas, en su caso, para reflejar la mejor estimación existente en ese momento. En el caso de que no sea ya probable la salida de*

recursos que incorporen beneficios económicos, para cancelar la obligación correspondiente, se procederá a liquidar o revertir la provisión.

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

Aplicación de las provisiones

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

Aplicación de las reglas de reconocimiento y valoración

Pérdidas futuras derivadas de las explotaciones

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

Contratos de carácter oneroso

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

Reestructuración

70. Los siguientes ejemplos recogen sucesos que pueden cumplir con la definición de reestructuración:
- (a) venta o liquidación de una línea de actividad;

- (b) la clausura de un emplazamiento de la empresa en un país o región o bien la reubicación de las actividades que se ejercían en un país o región a otros distintos;
 - (c) los cambios en la estructura de la gerencia, por ejemplo la eliminación de un nivel o escala de directivos empresariales; y
 - (d) las reorganizaciones importantes que tienen un efecto significativo sobre la naturaleza y enfoque de las actividades de la empresa.
71. Se reconocerá una provisión por costes 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 empresa una obligación implícita por causa de una reestructuración, sólo cuando:***
- (a) ***tiene un plan formal y detallado para proceder a la reestructuración, en el que se identifican, al menos:***
 - (i) ***las actividades empresariales, o la parte de las mismas, implicadas;***
 - (ii) ***las principales ubicaciones afectadas;***
 - (iii) ***la ubicación, función y número aproximado de los empleados que serán indemnizados tras prescindir de sus servicios;***
 - (iv) ***los desembolsos que se llevarán a cabo; y***
 - (v) ***las fechas en las que el plan será implementado; y además***
 - (b) ***ha producido una expectativa válida entre los afectados, en el sentido de que la reestructuración se llevará a cabo, ya sea por haber comenzado a ejecutar el plan o por haber anunciado sus principales características a los mismos.***
73. La evidencia de que la empresa 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 empresa va a llevar efectivamente a cabo la reestructuración.
74. Para que el plan sea suficiente como para dar lugar a una obligación implícita para 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 empresa está comprometida en una reestructuración, puesto que el calendario de actuaciones da a la entidad oportunidades para cambiar sus planes iniciales.
75. Si la decisión de la dirección o el órgano de administración de la entidad para realizar una reestructuración ha sido tomada, antes de la fecha del balance, no dará lugar a la existencia de una obligación implícita, a menos que la citada entidad, antes de la fecha del balance, haya:
- (a) empezado a ejecutar el plan de reestructuración; o bien
 - (b) anunciado las principales características del plan de reestructuración, a todos los que vayan a resultar afectados por el mismo, de una manera suficientemente concreta como para producir, en los mismos, expectativas válidas en el sentido de que la entidad va a llevar a cabo la reestructuración.

Si la entidad comienza a ejecutar el plan de reestructuración, o anuncia sus principales características a los afectados por el mismo, después de la fecha del balance, se requiere que revele este hecho, según lo

establecido por la NIC 10 *Hechos posteriores a la fecha del balance*, si los efectos son significativos y la falta de información pudiera afectar a las decisiones económicas de los usuarios a partir de los estados financieros.

76. Una obligación implícita no se genera sólo por la decisión tomada por la gerencia de la empresa, 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 explotación, 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 empresa 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 obligación alguna para la empresa derivada de la venta de una de sus explotaciones, hasta que la empresa esté obligada a dicha venta, es decir, hasta que exista un acuerdo irrevocable u obligatorio de venta.***
79. Incluso en el caso de que la empresa haya tomado la decisión de vender una determinada explotación 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 empresa 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 explotación, como una parte de la reestructuración, se comprobará, en primer lugar, el posible deterioro del valor de los activos pertenecientes a la misma, atendiendo a lo establecido en la NIC 36, Deterioro del Valor de los Activos. En este caso hay que tener en cuenta que, al ser la venta sólo una parte de la reestructuración, podría aparecer una obligación implícita por otros aspectos de la reestructuración antes de que existiera un compromiso firme de venta.
80. ***La provisión por reestructuración debe incluir sólo los desembolsos que surjan directamente de la reestructuración, que son aquellos que de forma simultánea están:***
- (a) *necesariamente impuestos por la reestructuración; y*
 - (b) *no asociados con las actividades que continúan en la empresa.*
81. Una provisión por reestructuración no incluye costes tales como los de:
- (a) formación o reubicación del personal que permanezca dentro de la empresa;
 - (b) comercialización o publicidad; e
 - (c) inversión en nuevos sistemas informáticos o redes de distribución.
- Estos desembolsos tienen relación con la gestión futura de la actividad, y por tanto no son pasivos derivados de la reestructuración en la fecha del balance. Tales gastos o inversiones se tratarán, contablemente, de la misma manera que si se produjeran con independencia de la reestructuración.
82. Las pérdidas identificables derivadas de la explotación 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 valorar el importe de la provisión por reestructuración, incluso aunque las mismas se consideren como una parte integrante de la propia reestructuración.

Información a revelar

84. *Para cada tipo de provisión, la empresa debe informar acerca de:*

- (a) *el importe en libros al principio y al final del ejercicio;*
- (b) *las dotaciones efectuadas en el ejercicio, incluyendo también los incrementos en las provisiones existentes;*
- (c) *los importes utilizados (esto es, aplicados o cargados contra la provisión) en el transcurso del ejercicio;*
- (d) *los importes no utilizados que han sido objeto de liquidación o reversión en el ejercicio; y*
- (e) *el aumento, durante el ejercicio, en los saldos objeto de descuento por causa del paso del tiempo, así como el efecto que haya podido tener cualquier cambio en el tipo de descuento.*

No es preciso suministrar información comparativa.

85. *La empresa debe revelar, por cada tipo de provisión, información sobre los siguientes extremos:*

- (a) *una breve descripción de la naturaleza de la obligación contraída, así como el calendario esperado de las salidas de beneficios económicos, producidos por la misma;*
- (b) *una indicación acerca de las incertidumbres relativas al importe o al calendario de las salidas de recursos que producirá la provisión. En los casos en que sea necesario para suministrar la información adecuada, la empresa debe revelar la información correspondiente a las principales hipótesis realizadas sobre los sucesos futuros a los que se refiere el párrafo 48; y*
- (c) *el importe de cualquier eventual reembolso, informando además sobre la cuantía de los activos que hayan sido reconocidos para recoger los eventuales reembolsos esperados.*

86. *A menos que la posibilidad de una eventual salida de recursos para liquidarla sea remota, la empresa debe dar, para cada tipo de pasivo contingente en la fecha del balance, una breve descripción de la naturaleza del mismo y, cuando fuese posible:*

- (a) *una estimación de sus efectos financieros valorados según lo establecido en los párrafos 36 a 52;*
- (b) *una indicación de las incertidumbres relacionadas con el importe o el calendario de las salidas de recursos correspondientes; y*
- (c) *la posibilidad de obtener eventuales reembolsos.*

87. Para determinar qué provisiones o qué pasivos contingentes pueden agregarse en cada uno de los tipos o clases, es necesario considerar si la naturaleza de las partidas es lo suficientemente similar como para admitir una información común que las abarque todas, para cumplir con los requisitos establecidos en los párrafos 85, (a) y (b), y 86, (a) y (b). De esta forma, puede resultar apropiado considerar como un 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 reclamaciones judiciales.

88. Cuando nacen, de un mismo conjunto de circunstancias, una provisión y un pasivo contingente, la empresa redactará las revelaciones complementarias exigidas por los párrafos 84 a 86, de manera que se muestren la relación existente entre una y otro.

89. *En el caso de que sea probable la entrada de beneficios económicos, la empresa debe incluir en las notas una breve descripción de la naturaleza de los activos contingentes correspondientes, existentes en la fecha del balance y, cuando ello sea posible, una estimación de sus efectos financieros, valorados 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 ordinarios correspondientes.
91. *En aquellos casos en los que no se revele la información exigida por los párrafos 86 y 89 porque no sea posible hacerlo, este hecho debe ser revelado en las notas correspondientes.*
92. *En ciertos casos extremadamente raros en la práctica, puede esperarse que la información a revelar relativa a algunos de los extremos exigidos en los párrafos 84 a 89, perjudique seriamente a la posición de la empresa, en disputas con terceros relativas a las situaciones que contemplan las provisiones, los pasivos contingentes o los activos de igual naturaleza. En tales casos, no es preciso que la empresa revele esta información, pero debe describir la naturaleza genérica de la disputa, junto con el hecho de que se ha omitido la información y las razones que han llevado a tomar tal decisión.*

Disposiciones transitorias

93. *La empresa debe contabilizar el efecto de adoptar esta Norma, ya sea en la fecha de entrada en vigor o con anterioridad a la misma, ajustando el saldo inicial de las reservas por ganancias acumuladas, en el ejercicio en que se decida su aplicación contable. Se aconseja a las empresas, pero no se exige, que ajusten el saldo inicial de las reservas por ganancias acumuladas correspondientes al ejercicio más antiguo para el que presenten datos, reexpresando de nuevo toda la información comparativa ofrecida. En el caso de no reexpresar la información comparativa, este hecho debe ser objeto de revelación en las notas.*

94. *[Derogado]*

Fecha de vigencia

95. *Esta Norma Internacional de Contabilidad tendrá vigencia para los estados financieros que abarquen ejercicios que comiencen a partir del 1 de julio de 1999. Se aconseja anticipar su aplicación. Si alguna empresa aplica esta Norma en ejercicios que comiencen antes del 1 de julio de 1999, debe dar cuenta de este hecho en la nota correspondiente.*

96. *[Derogado]*