

**Primera Edición
Julio del 2003**

El texto de la presente Norma Internacional de Contabilidad es el aprobado por el Comité del Sector Público de la Federación Internacional de Contadores - IFAC con sede en New York - Estados Unidos

Reconocimiento

La presente Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público ha sido extraída básicamente de la Norma Internacional de Contabilidad NIC 37 (1998), *Provisiones y pasivos y activos contingentes*, publicada por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Committee - IASC). En el año 2001, en reemplazo del IASC, quedaron establecidos el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (**IASB**, por sus siglas en inglés) y la Fundación para el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (**IASCF**, por sus siglas en inglés). Las Normas Internacionales de Contabilidad – NIC emitidas por el IASC permanecerán en vigencia mientras no sean modificadas o retiradas por el IASB. La presente publicación del Comité del Sector Público de la Federación Internacional de Contadores reproduce extractos de la NIC 37, con autorización del IASB.

El texto aprobado de las Normas Internacionales de Contabilidad - NIC es el publicado por el IASB en idioma inglés, pudiéndose obtener ejemplares del mismo, directamente del Departamento de Publicaciones del IASB: IASB Publications Department, 7th Floor, 166 Fleet Street, London EC4A 2DY, United Kingdom.

Las NIC, los Borradores de Discusión (*Drafts*) y otras publicaciones del IASC y el IASB son propiedad intelectual de la IASCF.

Las siglas "IAS (NIC, en castellano)", "IASB", "IASC", "IASCF" y la denominación "International Accounting Standards (*Normas Internacionales de Contabilidad*, en castellano,)" son Denominaciones Comerciales (Marcas Comerciales) de la IASCF y no pueden ser usadas sin aprobación de ésta.

El texto aprobado de la presente Norma es el publicado en idioma inglés.

Propiedad intelectual © 2002 de International Federation of Accountants. Todos los derechos han sido reservados. Sin el previo permiso escrito de International Federation of Accountants, ninguna parte de la presente publicación podrá reproducirse, guardarse en sistemas de recuperación o transmitirse en forma alguna o por medio alguno electrónico, mecánico, de fotocopia, grabación o de cualquier otra naturaleza.

ISBN: 1-887464-89-1
International Federation of Accountants
535 Fifth Avenue, 26th Floor
New York, New York 10017
United States of America

INTRODUCCIÓN

NORMAS DE CONTABILIDAD PARA EL SECTOR PÚBLICO

El Comité del Sector Público de la Federación Internacional de Contadores (el Comité) se encuentra, en la actualidad, desarrollando un conjunto básico de normas de contabilidad recomendadas para las entidades del sector público, bajo la denominación de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP). El Comité comprende los importantes beneficios que conlleva el lograr una información financiera coherente y comparable a través de diferentes jurisdicciones y considera que las NICSP cumplirán un rol fundamental para hacer que tales beneficios se materialicen.

Las NICSP están basadas en las *International Financial Reporting Standards (IFRSs)*, antes conocidas como *Normas Internacionales de Contabilidad (NIC)*, emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB, por sus siglas en inglés), en lo que concierne a los requerimientos que, de dichas Normas, son aplicables al sector público. Actualmente, el Comité desarrolla también NICSP que abordan temas contables del sector público que no han sido abordados por las NIPIFs o las NIC.

La adopción de las NICSP por parte de los gobiernos acrecentará tanto la calidad como la comparatividad de la información financiera presentada por las entidades del sector público de los diversos países del mundo. El Comité reconoce el derecho de los gobiernos y los entes normativos, de establecer pautas y normas contables para la presentación de la información financiera del sector público de sus respectivas jurisdicciones. El Comité recomienda la adopción de las NICSP y su armonización con los requerimientos del respectivo país. Se podrá especificar que los estados financieros cumplen con las NICSP sólo si ellos cumplen con todos los requerimientos de cada Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público que les sea aplicable.

Contenido

Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público - NICSP 19 PROVISIONES Y PASIVOS Y ACTIVOS CONTINGENTES

	Párrafo
OBJETIVO	
ALCANCE	1 - 17
Beneficios sociales	7 - 11
Otras exclusiones del alcance de la Norma	12 - 17
DEFINICIONES	18 - 21
Provisiones y otros pasivos	19
Relación entre provisiones y pasivos contingentes	20 - 21
RECONOCIMIENTO	22 - 43
Provisiones	22 - 34
Obligación presente	23 - 24
Hecho pasado	25 - 30
Probable flujo de salida de recursos que incorporan beneficios económicos o un potencial de servicio	31 - 32
Estimación confiable de la obligación	33 - 34
Pasivos contingentes	35 - 38
Activos contingentes	39 - 43
VALUACIÓN	44 - 62
La mejor estimación	44 - 49
Riesgos e incertidumbres	50 - 52
Valor presente	53 - 57
Hechos futuros	58 - 60
Activos bajo expectativas de disposición	61 - 62
REEMBOLSOS	63 - 68
CAMBIOS EN LAS PROVISIONES	69- 70
USO DE LAS PROVISIONES	71 - 72
APLICACIÓN DE LAS REGLAS	
DE RECONOCIMIENTO Y VALUACIÓN	73 - 96
Déficit operativos netos futuros	73 - 75
Contratos onerosos	76 - 80
Reestructuración	81 - 96
Venta o transferencia de unidades de operación	90 - 92
Provisiones en una reestructuración	93 - 96
REVELACIÓN	97 - 109
PAUTAS TRANSITORIAS	110 - 111
FECHA DE ENTRADA EN VIGENCIA	112 - 113
APÉNDICES	
A. Tablas – Provisiones, pasivos contingentes, activos contingentes y reembolsos	y
B. Árbol de decisiones	

C. Ejemplos: Reconocimiento

D. Ejemplos: Revelaciones

E. Ejemplo : Valor presente de una provisión

COMPARACIÓN CON LA NIC 37

Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público - NICSP 19

PROVISIONES Y PASIVOS Y ACTIVOS CONTINGENTES

Las pautas normativas - que aparecen en letra cursiva negrita - deberán leerse en el contexto de los párrafos de comentario de la presente Norma – los cuales aparecen en letra normal - y en el contexto del “Prefacio a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público”. No está contemplada la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público a partidas no materiales.

Objetivo

El objetivo de la presente Norma es establecer una definición para las provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes; identificar las circunstancias en que las provisiones deben reconocerse, la forma en que deben valuararse y las revelaciones que sobre ellas deben hacerse. La Norma requiere asimismo que, en notas a los estados financieros, se revele determinada información sobre los pasivos y activos contingentes, con el fin de hacer posible que el usuario entienda la naturaleza, oportunidad y monto de tales partidas.

Alcance

- 1. La entidad que prepare y presente sus estados financieros por el método contable de lo devengado deberá aplicar esta Norma al contabilizar sus provisiones y sus pasivos y activos contingentes, con excepción de:**
 - (a) Aquellas provisiones y pasivos contingentes que provengan de los beneficios sociales prestados por la entidad, a cambio de los cuales ésta no reciba, directamente de los receptores, una contraprestación que sea aproximadamente igual al valor de los bienes y servicios proveídos;**
 - (b) Aquellos que provengan de títulos financieros llevados a su valor razonable;**
 - (c) Aquellos que provengan de contratos de cumplimiento futuro, distintos de aquellos en que el contrato sea oneroso y esté sujeto a otras estipulaciones de este párrafo;**
 - (d) Aquellos que surjan en las entidades de seguros y que provengan de contratos con los tenedores de pólizas;**
 - (e) Aquellos que estén cubiertos por otra Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público;**
 - (f) Aquellos que surjan en relación con el impuesto a la renta o equivalentes del impuesto a la renta; y**
 - (g) Aquellos que provengan de los beneficios sociales de los trabajadores, excepto beneficios por cese surgidos como consecuencia de una reestructuración según lo estipulado en esta Norma.**
- 2. La presente Norma es de aplicación para todas las entidades del sector público, excepto Empresas Públicas.**
3. Las Empresas Públicas (EP) deberán aplicar las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) emitidas por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC, por sus siglas en inglés). La Guía N° 1 del Comité del Sector Público, *Presentación de Información Financiera de las Empresas Públicas*,

observa que las NIC son de aplicación para todas las organizaciones empresariales, sin importar que éstas pertenezcan al sector privado o al sector público. Por ello, la Guía Nº 1 recomienda que las EP presenten sus estados financieros guardando conformidad, en todos los aspectos materiales, con las NIC.

4. La presente Norma es aplicable a los títulos financieros (incluyendo garantías) que no se lleven a su valor razonable.
5. La presente Norma es aplicable a las provisiones, pasivos y activos contingentes de las entidades de seguros, pero que no provengan de los contratos con los tenedores de pólizas.
6. La presente Norma es aplicable a las provisiones de una reestructuración (incluyéndose aquí a las unidades de operaciones en proceso de discontinuación). En algunos casos, una reestructuración puede llenar la definición de una unidad de operaciones en proceso de discontinuación. Las pautas para la revelación de información de estas unidades se encuentran en la Norma Internacional de Contabilidad NIC 35 *Unidades de operaciones en proceso de discontinuación*¹.

Beneficios sociales

7. Para los efectos de esta Norma, el término “beneficios sociales” se refiere a los bienes, servicios y otros beneficios que se proveen en cumplimiento de los objetivos de política social de un gobierno. Estos beneficios pueden incluir:
 - (a) La prestación a la comunidad, de servicios de salud, educación, vivienda, transporte y otros de carácter social. En muchos casos, no hay, para los beneficiarios de estos servicios, la exigencia de pagar un importe equivalente al valor de los servicios; y
 - (b) El pago de beneficios a las familias, ancianos, discapacitados, desempleados, veteranos y otros. Es decir, los gobiernos de todos los niveles pueden prestar asistencia financiera a los individuos y grupos de la comunidad, para que accedan a los servicios que cubran sus particulares necesidades, o para suplementar sus ingresos.
8. En muchos casos, la obligación de prestar beneficios sociales surge como consecuencia de la obligación del gobierno de emprender particulares actividades que debe mantener en marcha a largo plazo a fin de proporcionar particulares bienes y servicios a la comunidad. La necesidad de los bienes y servicios, y la naturaleza y suministro de los mismos, para el efecto de cumplir con las obligaciones de política social, suelen depender de determinado rango de condiciones demográficas y sociales, y son difíciles de predecir. Estos beneficios caen, por lo general, dentro de las clasificaciones de “protección social”, “educación”, “salud”, en el marco de la Estadística Financiera Gubernamental del

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

- (a) al cual, siguiendo un plan único:
- (i) Se le está enajenando en su totalidad – por ejemplo vendiéndolo en una sola transacción, desfusionándolo o revirtiendo la propiedad del mismo a los propietarios de la entidad;
 - (ii) Se le esté enajenando por partes por ejemplo rematando sus activos y liquidando sus pasivos individualmente, o
 - (iii) Se le esté dando término mediante abandono del mismo;
- (b) el cual represente una actividad / línea de negocios o área geográfica de operaciones, calificada como principal e independiente; y
- (c) al cual se le puede distinguir operativamente para los fines de presentación de información financiera.

Fondo Monetario Internacional, y suelen requerir una valoración actuarial para determinar el monto del pasivo que puede surgir respecto a ellos.

9. Para que la provisión o contingencia resultante de un beneficio social quede excluida del alcance de esta Norma, la entidad del sector público prestadora del beneficio no deberá recibir de los receptores del mismo, directamente a cambio, una contraprestación que sea aproximadamente igual al valor de los bienes y servicios proveídos. Esta exclusión deberá comprender aquellas circunstancias en que se aplica [se impone] un cargo respecto al beneficio, pero sin que haya ninguna relación directa entre el cargo aplicado [cargo impuesto] y el beneficio recibido. La exclusión de estas provisiones y pasivos contingentes del alcance de la presente Norma refleja la opinión del Comité acerca de que, tanto la determinación de lo que constituye "el hecho que genera obligación", como la valuación del respectivo pasivo, requieren de un mayor estudio antes de proceder a la exposición de las Normas propuestas. Por ejemplo, el Comité está consciente que hay diferencias de opinión acerca de si el hecho que genera obligación se da cuando el individuo cumple los criterios de elegibilidad para el beneficio o se da en una etapa anterior. De modo similar, hay diferencias de opinión acerca de si el importe de la obligación refleja la estimación correspondiente a los derechos adquiridos para el ejercicio corriente o refleja el valor presente de todos los beneficios futuros previsibles determinados por vía actuarial.
10. Cuando la entidad opta por reconocer una provisión para tales obligaciones, revela la base adoptada para reconocer la provisión y la base adoptada para hacer la valuación. La entidad hace también otras revelaciones requeridas por esta Norma con respecto a dichas provisiones. La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público NICSP 1 *Presentación de estados financieros* ofrece las pautas para el tratamiento de las cuestiones no específicamente tratadas por otra NICSP. La NICSP 1 incluye también los requerimientos relacionados con la selección y revelación de políticas contables.
11. En algunos casos, los beneficios sociales pueden dar lugar a responsabilidades para las cuales:
 - a. Hay poca o ninguna incertidumbre en cuanto a su monto; y
 - b. La oportunidad de la obligación no es incierta.Por consiguiente, no será probable que tales responsabilidades cubran la definición de provisión dada en esta Norma. Cuando se da este tipo de responsabilidades por beneficios sociales, se les reconoce cuando ellas satisfacen los criterios para su reconocimiento como pasivos (remitirse también al párrafo 19). Un ejemplo sería el devengamiento, al final del ejercicio, de un monto adeudado a los beneficiarios existentes por pensiones de ancianidad o discapacidad aprobadas para su pago en forma consistente con las estipulaciones de un contrato o una ley.

Otras exclusiones del alcance de la Norma

12. La presente Norma no es aplicable a los contratos de cumplimiento futuro, salvo que éstos sean onerosos. Los contratos para prestar beneficios sociales, celebrados con la expectativa de que la entidad no va a recibir de los receptores de los beneficios, directamente a cambio, una contraprestación que sea aproximadamente igual al valor de los bienes y servicios proveídos, quedan excluidos del alcance de esta Norma.
13. Cuando otra Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público se ocupe de un tipo específico de provisión, pasivo o activo contingente, la entidad aplicará

dicha otra Norma en vez de la presente. Por ejemplo, ciertos tipos de provisiones son abordadas también por las Normas sobre:

- (a) Contratos de construcción (ver Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público NICSP 11 *Contratos de construcción*); y
 - (b) Contratos de arrendamiento (ver Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público NICSP 13 *Contratos de arrendamiento*). Sin embargo, por cuanto la NICSP 13 no contiene requerimientos específicos para el tratamiento de los contratos de arrendamiento operativo que se han vuelto onerosos, la presente Norma es aplicable en tales casos.
14. La presente Norma no es aplicable a las provisiones para impuesto a la renta o equivalentes del impuesto a la renta (pautas para el tratamiento contable de este impuesto se pueden hallar en la Norma Internacional de Contabilidad NIC 12, *Impuesto a la renta*). La presente Norma tampoco es aplicable a las provisiones que provienen de beneficios sociales de los trabajadores (pautas para el tratamiento contable de estos beneficios se pueden hallar en la Norma Internacional de Contabilidad NIC 19 *Beneficios sociales de los trabajadores*).
15. Algunos de los importes tratados como provisiones pueden estar relacionados con el reconocimiento de ingresos por ejemplo, cuando la entidad extiende garantías contra el pago de un servicio. Esta Norma no se ocupa del reconocimiento de ingresos. La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público NICSP 9 *Ingresos [Rentas Públicas] provenientes de transacciones de intercambio*, identifica las circunstancias en que se reconoce un ingreso proveniente de transacciones de intercambio y da pautas prácticas para la aplicación de los criterios de reconocimiento. La presente Norma no altera los requerimientos de la NICSP 9.
16. La presente Norma define una provisión como un pasivo de oportunidad o monto incierto. En algunos países, el término “provisión” también se usa en el contexto de partidas tales como depreciación, desvalorización de activos o deuda de cobranza dudosa, las cuales representan ajustes a los importes contables de los activos y no son tratadas por esta Norma.
17. Otras Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público especifican cuándo un desembolso ha de ser tratado como un activo o como un gasto. Estos aspectos no los aborda la presente Norma. Por lo cual, la presente Norma no proscribe ni prescribe la capitalización de los costos reconocidos, al hacer una provisión.

Definiciones

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

Obligación sobreentendida [obligación implícita]: es una obligación derivada del accionar de una entidad cuando,

- (a) *Por un patrón establecido por prácticas pasadas, políticas hechas públicas o una declaración actual suficientemente específica, la entidad ha dado a entender a las otras partes que aceptará ciertas responsabilidades; y*

- (b) Como consecuencia, la entidad ha creado en dichas otras partes una expectativa válida de que va a cumplir tales responsabilidades.

Activo contingente: es un activo posible que surge de hechos pasados y cuya existencia será confirmada sólo por la ocurrencia o no ocurrencia de uno o más hechos futuros inciertos que no caen enteramente dentro del control de la entidad.

Pasivo contingente: es

- (a) Una obligación posible que surge de hechos pasados y cuya existencia será confirmada sólo por la ocurrencia o no ocurrencia de uno o más hechos futuros inciertos que no caen enteramente dentro del control de la entidad; o
- (b) Una obligación presente que surge de hechos pasados pero que no se reconoce:
- (i) Porque no es probable que para liquidar la obligación se requiera de un flujo de salida de recursos que incorporen beneficios económicos o un potencial de servicio; o
- (ii) Porque el monto de la obligación no puede valuarse de manera suficientemente confiable.

Contratos de cumplimiento futuro (o contratos sobre actos por realizar en el futuro): son los contratos bajo los cuales ninguna de las partes ha llevado a cabo ninguna de sus obligaciones o las partes han llevado a cabo sus obligaciones parcialmente y hasta un mismo grado.

Obligación legal: es una obligación derivada de:

- (a) Un contrato (a través de los términos explícitos o implícitos del mismo);
- (b) La ley; o
- (c) Los efectos de una ley.

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

Hecho que genera obligación: es un hecho que crea una obligación legal o sobreentendida, haciendo que la entidad no tenga otra alternativa realista que asumir dicha obligación.

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

Provisión: es un pasivo de oportunidad o monto inciertos.

Reestructuración: es un programa planeado y controlado por la administración, y que, de modo material, cambia:

- (a) El alcance de las actividades de la entidad; o
- (b) La forma en que dichas actividades se llevan a cabo.

Provisiones y otros pasivos

19. Las provisiones pueden distinguirse de otros pasivos tales como las cuentas por pagar y las cuentas devengadas, porque para las provisiones hay incertidumbre sobre la oportunidad o monto del desembolso futuro requerido para su liquidación. Por el contrario:

- (a) Las cuentas por pagar son pasivos por pagar por concepto de bienes o servicios que han sido recibidos o suministrados y facturados o formalmente acordados con el proveedor (e incluyen pagos respecto a beneficios sociales para los cuales existen acuerdos formales por montos específicos); y
- (b) Las cuentas devengadas son pasivos por pagar por concepto de bienes o servicios que han sido recibidos o suministrados pero que no han sido pagados, facturados o formalmente acordados con el proveedor – incluyendo montos adeudados a los trabajadores (por ejemplo, los importes relacionados con el pago de vacaciones devengadas). Aunque a veces es necesario estimar el monto u oportunidad de las cuentas devengadas, la incertidumbre aquí es generalmente mucho menor que la incertidumbre para las provisiones.

Las cuentas devengadas suelen presentarse como parte de las cuentas por pagar, mientras que las provisiones se presentan separadamente.

Relación entre provisiones y pasivos contingentes

20. En sentido general, todas las provisiones son contingentes, puesto que son inciertas en oportunidad o monto. Sin embargo, en esta Norma, el término “contingente” se usa para pasivos y activos que no se reconocen debido a que su existencia será confirmada sólo por la ocurrencia o no ocurrencia de uno o más hechos futuros inciertos que no caen enteramente dentro del control de la entidad. Además, el término “pasivo contingente” se usa para aquellos pasivos que no satisfacen los criterios de reconocimiento.

21. La presente Norma distingue entre:

- (a) Provisiones – las cuales se reconocen como pasivos (asumiendo que se pueda hacer una estimación confiable), debido a que constituyen obligaciones presentes y es probable que para liquidarlas se requiera de un flujo de salida de recursos que incorporen beneficios económicos o un potencial de servicio; y
- (b) Pasivos contingentes – los cuales no se reconocen como pasivos, debido a que:
 - (i) Son obligaciones posibles, por cuanto se tiene que confirmar si la entidad tiene o no una obligación presente que podría dar lugar a un flujo de salida de recursos que incorporen beneficios económicos o un potencial de servicio; o
 - (ii) Son obligaciones presentes que no satisfacen los criterios de reconocimiento de esta Norma (porque no es probable que para liquidar la obligación se requiera de un flujo de salida de recursos que incorporen beneficios económicos o un potencial de servicio, o porque del monto de la obligación no se puede hacer una estimación de manera suficientemente confiable).

Reconocimiento

Provisiones

22. Una provisión deberá reconocerse cuando:

- (a) *La entidad tenga una obligación presente (legal o sobreentendida) resultante de un hecho pasado;*
- (b) *Sea probable que para liquidar la obligación se requiera de un flujo de salida de recursos que incorporen beneficios económicos o un potencial de servicio; y*
- (c) *Se pueda hacer una estimación confiable del importe de la obligación.*

De no cumplirse estas condiciones, no se deberá reconocer ninguna provisión.

Obligación presente

23. En algunos casos no está claro si hay o no una obligación presente. En tales casos, se considera que un hecho pasado ha dado lugar a una obligación presente cuando, tomando en cuenta toda la evidencia disponible, resulte más probable que improbable que la obligación presente existe a la Fecha de Presentación.

24. En la mayoría de casos resultará claro si un hecho pasado ha dado o no lugar a una obligación presente. En otros casos -por ejemplo, en el de un litigio judicial- puede disputarse acerca de si ciertos hechos han ocurrido o no, o acerca de si tales hechos dan o no lugar a una obligación presente. En tales casos, la entidad determina si existe o no una obligación presente a la Fecha de Presentación, tomando para ello en cuenta toda la evidencia disponible, incluyendo, por ejemplo, la opinión de los expertos. La evidencia considerada incluirá cualquier evidencia adicional mostrada por los hechos después de la Fecha de Presentación. En base a tal evidencia:

- (a) Si es más probable que improbable que una obligación presente existe a la Fecha de Presentación, la entidad reconoce una provisión (siempre que se satisfagan los criterios de reconocimiento); y
- (b) Si es más probable que improbable que ninguna obligación presente existe a la Fecha de Presentación, la entidad revela un pasivo contingente -salvo que la posibilidad de un flujo de salida de recursos que incorporen beneficios económicos o un potencial de servicio sea remota (ver párrafo 100).

Hecho pasado

25. Un hecho pasado que conduce a una obligación presente recibe la denominación de hecho que genera obligación. Para que un hecho sea un hecho que genera obligación, es necesario que la entidad no tenga otra alternativa realista que asumir la obligación creada por el hecho. Este caso se da sólo:

- (a) Cuando el pago de la obligación puede ser validado por ley; o
- (b) En el caso de una obligación sobreentendida, cuando el hecho (que puede ser una acción de la entidad) crea en las otras partes una expectativa válida de que la entidad va a cumplir con la obligación.

26. Los estados financieros se ocupan de la situación financiera de una entidad al final del Ejercicio de Presentación, y no de la posible situación de la entidad en el futuro. Por tanto, no se reconoce ninguna provisión para los costos en que se necesite incurrir para que las actividades en marcha de la entidad continúen en el futuro. Los únicos pasivos reconocidos en el estado de situación financiera de la entidad son aquellos que existen a la Fecha de Presentación.
27. Se reconoce como provisiones sólo a aquellas obligaciones que provienen de hechos pasados existentes independientemente de las acciones futuras de la entidad (es decir, de la conducción futura de las actividades de ésta). Ejemplos de tales obligaciones son las sanciones o los costos de saneamiento por daños ambientales ilegales impuestos por la ley a una entidad del sector público. La liquidación de ambas obligaciones conduciría, independientemente de las acciones futuras de dicha entidad, a un flujo de salida de recursos que incorporarían beneficios económicos o un potencial de servicio. De manera similar, la entidad del sector público reconocería una provisión por los costos de cese de una comisión [autorización] conferida por una instalación de defensa o una estación de energía nuclear de propiedad gubernamental, en la medida en que la entidad estuviera obligada a reparar daños ya causados (la Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público NICSP 17 *Immuebles, maquinaria y equipo* se ocupa de estas partidas, incluyendo los costos de desmantelamiento y restauración del sitio, que estén incluidos en el costo de un activo). Por el contrario, debido a exigencias legales, presión de los electores o un deseo de demostrar liderazgo en la comunidad, la entidad puede procurar o requerir llevar a cabo un desembolso para operar en el futuro en una particular forma. Un ejemplo de esto se produce cuando una entidad del sector público decide poner controles de emisión de gases en algunos de sus vehículos, o un laboratorio gubernamental decide instalar unidades de extracción para dar a los trabajadores protección contra los vapores de ciertos productos químicos. Debido a que es posible que la entidad pueda evitar desembolsos futuros a través de acciones futuras - cambiando sus métodos operativos, por ejemplo - no hay para ella ninguna obligación presente por dichos desembolsos futuros y no se reconoce ninguna provisión.
28. Una obligación implica siempre una contraparte a la cual se le adeuda la obligación. No es necesario, sin embargo, conocer la identidad de esta contraparte de hecho, la obligación puede ser para con el público en general. Del hecho de que una obligación implique siempre un compromiso con una contraparte, se infiere que una decisión de la administración de la entidad, de sus órganos de dirección de su entidad controladora, no produce una obligación sobreentendida a la Fecha de Presentación, salvo que la decisión haya sido comunicada, antes de dicha Fecha, a los afectados por la decisión, en una forma suficientemente específica como para crear en ellos una expectativa válida de que la entidad va a cumplir su responsabilidad.
29. Un hecho que no produzca inmediatamente una obligación, podría producir tal obligación a una fecha posterior, porque cambios en la ley o un acto de la entidad (una declaración pública suficientemente específica, por ejemplo) podrían dar lugar a una obligación sobreentendida. Por ejemplo, si el daño ambiental fuera causado por un organismo gubernamental, pudiera no haber la obligación de remediar las consecuencias. Sin embargo, lo que causó el daño se volvería un hecho que genera obligación si una nueva ley requiriera reparar el daño existente o si el gobierno que tiene el control, o el organismo individual, aceptará públicamente la responsabilidad de la reparación en una forma que creara una obligación sobreentendida.

30. Cuando los detalles del proyecto de una nueva ley están todavía por finalizarse, la obligación surge sólo cuando hay la virtual certidumbre de que la ley se va a promulgar tal como está proyectada. Para los fines de esta Norma, tal obligación se trata como una obligación legal. Sin embargo, las diferencias de circunstancias que rodean a la promulgación suelen hacer imposible precisar un solo hecho que pudiera hacer virtualmente cierta la promulgación de tal ley. En muchos casos, no es posible precisar si es o no virtualmente cierta la promulgación de una nueva ley tal como ella está proyectada y cualquier decisión sobre la existencia de una obligación debería esperar hasta la promulgación del proyecto de la ley.

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

31. Para que un pasivo pueda llenar los requisitos para su reconocimiento debe haber no sólo una obligación presente sino que, para liquidar dicha obligación, debe también haber la probabilidad de un flujo de salida de recursos que incorporen beneficios económicos o un potencial de servicio. Para los fines de esta Norma, se considera que un flujo de salida de recursos u otro hecho son probables cuando su ocurrencia es más probable que improbable, es decir, cuando la probabilidad de que el hecho ocurra es mayor que la probabilidad de que no ocurra. Cuando no es probable que una obligación presente exista, la entidad revela un pasivo contingente, salvo que la posibilidad de un flujo de salida de recursos que incorporen beneficios económicos o un potencial de servicio sea remota (ver párrafo 100).

32. Cuando hay una serie de obligaciones similares (por ejemplo, aquellas por las cuales el gobierno debe compensar a los individuos que hubieran recibido sangre contaminada en un hospital de propiedad gubernamental), la probabilidad de que para liquidarlas se vaya a requerir de un flujo de salida se determina considerando esa clase de obligaciones como un todo. Si bien la posibilidad de un flujo de salida para una partida aislada puede ser pequeña, la probabilidad de un flujo de salida de recursos necesario para liquidar la clase de obligaciones en su conjunto puede resultar más determinable. Si tal es el caso, se reconoce una provisión (siempre que los otros criterios de reconocimiento se hayan satisfecho).

Estimación confiable de la obligación

33. El uso de estimaciones es una parte esencial de la preparación de los estados financieros y no afecta su confiabilidad. Esto es especialmente cierto en el caso de las provisiones, las cuales, por su naturaleza, son más inciertas que la mayoría de los otros activos o pasivos. Salvo casos extremadamente raros, la entidad estará en capacidad de determinar un rango de consecuencias posibles y podrá, por tanto, hacer, respecto a la obligación, una estimación que sea suficientemente confiable como para usarla en el reconocimiento de una provisión.

34. De darse el caso extremadamente raro de que no pudiera hacerse una estimación confiable, existiría entonces un pasivo que no podría reconocerse. Este pasivo sería revelado como un pasivo contingente (ver párrafo 100).

Pasivos contingentes

35. La entidad no deberá reconocer un pasivo contingente.

36. Un pasivo contingente ha de revelarse, según lo requerido por el párrafo 100, salvo que la posibilidad de que un flujo de salida de recursos que incorporen beneficios económicos o un potencial de servicio sea remota.

37. Cuando la entidad es mancomunada y solidariamente responsable de una obligación, la porción de la obligación que se espera será satisfecha por las otras partes se trata como un pasivo contingente. Por ejemplo, en el caso de la deuda de una asociación en participación, la porción de la obligación que deben satisfacer los otros participantes en la asociación se trata como un pasivo contingente. La entidad reconoce una provisión por la porción de la obligación por la cual es probable un flujo de salida de recursos que incorporen beneficios económicos o un potencial de servicio excepto en las raras circunstancias en que no se puede hacer una estimación confiable.
38. Los pasivos contingentes pueden evolucionar en una forma que inicialmente no estaba prevista. Por ello, se les evalúa continuamente para determinar si se ha producido o no la probabilidad de un flujo de salida de recursos que incorporen beneficios económicos o un potencial de servicio. Si hay la probabilidad de que, para una partida que había sido antes tratada como un pasivo contingente, se va a requerir de un flujo de salida de beneficios económicos futuros o un potencial de servicio, se reconoce una provisión en los estados financieros del ejercicio en que la probabilidad se ha producido (excepto en las extremadamente raras circunstancias en que no se pueda hacer una estimación confiable). Por ejemplo, la entidad de un gobierno local puede haber violado una ley ambiental, pero el que se haya causado o no daño al ambiente puede permanecer incierto. Si subsiguientemente se pudiera precisar que se ha causado un daño y que se requiere repararlo, la entidad reconocería una provisión, puesto que ahora existiría ya la probabilidad de un flujo de salida de beneficios económicos.

Activos contingentes

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

40. Los activos contingentes provienen usualmente de hechos no planeados o hechos no previstos, que no caen enteramente dentro del control de la entidad y crean para ella la posibilidad de un flujo de entrada de beneficios económicos o un potencial de servicio. Un ejemplo sería el reclamo que la entidad estuviera llevando a cabo mediante un proceso judicial, proceso en el cual el resultado es incierto.
41. Los activos contingentes no se reconocen en los estados financieros, ya que pueden dar lugar a que se reconozca ingresos que podrían no realizarse nunca. Sin embargo, cuando la realización del ingreso es virtualmente cierta, entonces el correspondiente activo no es un activo contingente y resulta propio hacer su reconocimiento.
42. Un activo contingente ha de revelarse, según lo requerido por el párrafo 105, cuando hay la probabilidad de un flujo de entrada de beneficios económicos o un potencial de servicio.
43. Los activos contingentes se evalúan continuamente para asegurar que su evolución se refleje apropiadamente en los estados financieros. De volverse virtualmente cierta la probabilidad de que va a producir un flujo de entrada de beneficios económicos o un potencial de servicio, y si el valor del activo se puede valuar de manera confiable, el activo y el correspondiente ingreso se reconocen en los estados financieros del ejercicio en que se hizo cierta la mencionada probabilidad. Cuando el flujo de entrada de beneficios económicos o el potencial de servicio se hacen probables, la entidad revela el activo contingente (ver párrafo 105).

Valuación

La mejor estimación

44. *El importe que se reconozca como provisión deberá ser la mejor estimación para el desembolso requerido para liquidar la obligación presente a la Fecha de Presentación.*
45. La mejor estimación del desembolso requerido para liquidar la obligación presente es el importe que razonablemente pagaría la entidad para liquidar la obligación a la Fecha de Presentación o para transferirla a un tercero a dicha Fecha. Con frecuencia será imposible, o prohibitivamente costoso, liquidar o transferir una obligación a la mencionada fecha. Sin embargo, la estimación del importe que razonablemente pagaría la entidad para liquidar o transferir la obligación viene a ser la mejor estimación del desembolso requerido para liquidar la obligación presente a la Fecha de Presentación.
46. La estimación de las consecuencias previsibles y el efecto financiero se determina según el criterio de la administración de la entidad, suplementado por la experiencia en transacciones similares y, en algunos casos, por los informes de expertos independientes. La evidencia que se toma en consideración incluye la evidencia adicional que pudieran mostrar los hechos después de la Fecha de Presentación.
47. Las incertidumbres que rodean al monto que se va a reconocer como provisión se manejan aplicando diversos recursos de acuerdo a las circunstancias. Cuando la provisión que se valúa involucra una gran población de partidas, la obligación se estima ponderando todas las consecuencias previsibles en relación con las probabilidades que a éstas les estén asociadas. A este método estadístico de estimación se le da el nombre de "valor probable". La provisión será, por tanto, diferente, dependiendo de que la probabilidad de pérdida para un monto dado sea, por ejemplo, de 60% o 90%. Cuando hay un rango continuo de consecuencias previsibles, y cada punto del rango tiene tantas probabilidades como cualquier otro, se usa entonces el punto medio del rango.

Ejemplo

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

El siguiente es el valor probable del costo de reparaciones:

$$(75\% \text{ de cero}) + (20\% \text{ de } 1 \text{ m}) + (5\% \text{ de } 4\text{m}) = 400,000$$

48. Cuando se valúa una sola obligación, la consecuencia individual previsible que tenga la mayor probabilidad puede resultar la mejor estimación para el correspondiente pasivo. Sin embargo, aun en tal caso, la entidad toma en consideración otras posibles consecuencias previsibles. Cuando esas otras

posibles consecuencias previsibles tienen, en su mayoría, una probabilidad o más alta o más baja que la consecuencia individual previsible con mayor probabilidad, la mejor estimación será por un importe más alto o por uno más bajo. Por ejemplo, si un gobierno tiene que rectificar una falla importante en una nave de guerra que ha construido para otro gobierno, la consecuencia individual previsible con mayor probabilidad podría ser la de que logre una reparación satisfactoria al primer intento, a un costo de 100,000 unidades monetarias; no obstante lo cual ha de hacer una provisión por un monto mayor, si hubiera una significativa posibilidad de que va a necesitar hacer más de un intento.

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

Riesgos e incertidumbres

50. *Para llegar a la mejor estimación de una provisión deberán tomarse en cuenta los riesgos e incertidumbres que inevitablemente rodean a muchos de los hechos y circunstancias.*

51. El riesgo define la variabilidad de las consecuencias previsibles. Un ajuste por riesgo puede incrementar el importe por el cual se valúa un pasivo. Se debe tener cuidado al formar juicios en condiciones de incertidumbre, para no sobreestimar los ingresos o los activos, ni subestimar los gastos o los pasivos. Sin embargo, la incertidumbre no justifica la creación de provisiones excesivas o la deliberada sobreestimación de pasivos. Por ejemplo, si los costos proyectados para una consecuencia previsible particularmente adversa se estiman con prudencia, tal consecuencia previsible no debe entonces tratarse deliberadamente como si fuera más probable de lo que realistamente sea el caso. Debe ponerse cuidado en evitar la duplicación de ajustes por riesgos e incertidumbres y la consiguiente sobreestimación de una provisión.

52. La revelación de las incertidumbres que rodean al monto del desembolso se hace de acuerdo al párrafo 98(b).

Valor presente

53. *Cuando el efecto del valor-en-el-tiempo del dinero sea material, el monto de la provisión deberá ser el valor presente de los desembolsos que se prevé se requerirán para liquidar la obligación.*

54. A causa del valor-en-el-tiempo del dinero, las provisiones que se relacionan con flujos de salida de efectivo que se producen inmediatamente después de la Fecha de Presentación son más onerosas que aquellas en que los flujos de salida por el mismo monto se producen en forma posterior. A las provisiones, por tanto, se les somete a descuento cuando el efecto es material.

55. Cuando a una provisión se le somete a descuento sobre un número de años, su valor presente se incrementa cada año según la provisión se vaya acercando al momento previsto para su liquidación (remitirse al Apéndice E). El párrafo 97(e) de esta Norma requiere revelar el incremento en el ejercicio, que, por el paso del tiempo, se ha producido en el monto descontado.

56. *Las tasas de descuento deberán ser tasas antes de impuesto, y reflejar las valoraciones corrientes de mercado para el valor-en-el-tiempo del dinero, así como los riesgos específicos del pasivo. Las tasas de descuento no deberán*

reflejar los riesgos por los cuales se han ajustado las estimaciones de los flujos de efectivo futuros.

57. En algunas jurisdicciones, el impuesto a la renta o equivalentes del impuesto a la renta gravan al superávit del ejercicio de la respectiva entidad del sector público. Cuando con este impuesto se grava a las entidades del sector público, la tasa de descuento seleccionada debe ser una tasa antes de impuesto.

Hechos futuros

58. *Los hechos futuros que puedan afectar al monto requerido para liquidar una obligación deberán reflejarse en el monto de la provisión, cuando haya evidencia objetiva suficiente de que tales hechos van a ocurrir.*
59. Los hechos futuros previsibles pueden ser particularmente importantes para valuar una provisión. Por ejemplo, ciertas obligaciones pueden indexarse [vincularse a un índice] para compensar, a los beneficiarios, por los efectos de la inflación u otros cambios específicos en los precios. Si hay evidencia suficiente sobre potenciales tasas de inflación previstas, esto deberá reflejarse en el monto de la provisión. Otro caso de hechos futuros que afectan al monto de una provisión se da cuando, por ejemplo, el gobierno considera que el costo de la limpieza del alquitrán, ceniza y otros elementos de contaminación asociados al sitio de una fábrica de gas, al final de la vida útil de ésta se va a ver reducido por cambios futuros en la tecnología. En este caso, el monto reconocido refleja el costo en el cual observadores técnicamente calificados y objetivos esperan, de manera razonable, que se va a incurrir, tomando en cuenta, para ello, toda la evidencia disponible, respecto a tecnología, que esté disponible al momento de la limpieza. Será, por tanto, apropiado incluir, por ejemplo, las probables reducciones de costos asociadas al incremento de la experiencia en la aplicación de la tecnología existente o el probable costo de la aplicación de la tecnología existente a una operación de limpieza de mayor envergadura o mayor complejidad que la que previamente se había aplicado. Sin embargo, la entidad no ha de anticipar el desarrollo de una tecnología completamente nueva para la operación de limpieza, salvo que esto esté sustentado por evidencia objetiva suficiente.
60. El efecto una posible nueva legislación que pueda afectar el monto de una obligación existente a cargo de un gobierno o una entidad individual del sector público, se toma en consideración al valuar dicha obligación, cuando hay evidencia objetiva suficiente de la virtual certidumbre de que la mencionada legislación va a ser promulgada. La variedad de circunstancias que surgen en la práctica hace imposible especificar un solo hecho que pueda proveer de evidencia objetiva suficiente en cada caso. Se requiere de evidencia, tanto acerca de lo que la legislación demandará, como de la existencia o no de una virtual certidumbre de que la legislación se va a promulgar e implementar siguiendo el debido curso. En muchos casos, no habrá tal evidencia objetiva suficiente sino hasta cuando ocurra la propia promulgación de la nueva legislación.

Activos bajo expectativas de disposición

61. *Al establecerse el valor para una provisión no se deberá tomar en cuenta las ganancias provenientes de una disposición de activos que esté en expectativa.*
62. Al valuarse una provisión, las ganancias provenientes de una disposición de activos que se espere llevar a cabo no se toman en cuenta, aun cuando tal disposición esté estrechamente vinculada al hecho que da lugar a la provisión. En lugar de ello, las ganancias provenientes de la disposición que se espera llevar a

cabo, las reconoce la entidad en el momento especificado por la Norma Internacional del Sector Público que se ocupe del respectivo activo.

Reembolsos

63. *Cuando se prevé que parte o el total del desembolso requerido para liquidar una provisión va a ser reembolsado por un tercero, tal reembolso deberá ser reconocido cuando y sólo cuando exista la virtual certidumbre de que, si la entidad liquida la obligación, se va a recibir el reembolso. El reembolso deberá tratarse como un activo separado. El monto reconocido como reembolso no deberá exceder al monto de la provisión.*
64. *En el estado de gestión financiera [estado de rendimiento financiero], el gasto relacionado con la provisión puede presentarse por el neto después de descontar el monto reconocido para el reembolso.*
65. Hay veces en que la entidad puede contemplar que un tercero pague una parte o el total del desembolso requerido para liquidar una provisión (por ejemplo, mediante contratos de seguros, cláusulas de indemnización o garantías de los proveedores). Dicho tercero puede o rembolsar los montos pagados por la entidad o pagar directamente él los respectivos montos. Por ejemplo, un organismo gubernamental puede haber asumido una responsabilidad legal ante una persona, como resultado de una mala asesoría dada por los empleados. Sin embargo, este organismo puede estar en capacidad de recuperar parte del pertinente desembolso, mediante un seguro de indemnización por responsabilidad profesional.
66. En la mayoría de los casos, la entidad sigue siendo responsable por la totalidad del monto en cuestión, de modo tal que la entidad puede tener que liquidar dicho monto total si el tercero en mención incumple el pago por alguna razón. En esta situación, se reconoce una provisión por el monto total del pasivo, y, separadamente, se reconoce un activo por el reembolso previsible, cuando hay la virtual certidumbre de que, si la entidad liquida el pasivo, se va a recibir el reembolso.
67. En algunos casos, la entidad no es responsable de los costos en cuestión si el tercero en mención incumple el pago. En tales casos, la entidad no tiene ninguna responsabilidad por dichos costos y éstos no se incluyen en la provisión.
68. Como se señala en el párrafo 37, la obligación por la cual la entidad es mancomunada y solidariamente responsable constituye un pasivo contingente en la medida en que se espera que la obligación será liquidada por las otras partes intervenientes.

Cambios en las provisiones

69. *Cada Fecha de Presentación las provisiones deberán revisarse y ajustarse para que reflejen la mejor estimación actualizada. Si ya no es probable que, para liquidar la obligación, se vaya a requerir de un flujo de salida de recursos que incorporen beneficios económicos o un potencial de servicio, se deberá revertir la provisión.*
70. Cuando se usa el descuento, el monto contable de la provisión se incrementa cada ejercicio, para reflejar el paso del tiempo. Este incremento se reconoce como un gasto por intereses.

Uso de las provisiones

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

Aplicación de las reglas de reconocimiento y valuación

Déficit netos de operación futuros

73. *No deberá reconocerse una provisión para los déficit netos resultantes de las actividades de operación futuras.*
74. Los déficit netos resultantes de las actividades de operación futuras no satisfacen la definición de un pasivo ofrecida en el párrafo 18, ni los criterios generales de reconocimiento de una provisión indicados en el párrafo 22.
75. La expectativa de un déficit neto resultante de las actividades de operación futuras constituye un indicio de que determinados activos usados en tales actividades pueden haberse desvalorizado. La entidad aplica pruebas de desvalorización a estos activos. La Norma Internacional de Contabilidad NIC 36 *Desvalorización de activos* establece las pautas para la contabilización de la desvalorización.

Contratos onerosos

76. *Si una entidad tiene un contrato que es oneroso, la obligación presente bajo tal contrato (neto después de deducir los importes recuperados) deberá reconocerse y valuarse como una provisión.*
77. El párrafo 76 de la presente Norma es aplicable sólo a los contratos que son onerosos. Están excluidos del alcance de la Norma los contratos para la prestación de beneficios sociales, celebrados con la expectativa de que la entidad no va a recibir de los receptores de los beneficios, directamente a cambio, una contraprestación que sea aproximadamente igual al valor de los bienes y servicios proveídos.
78. Muchos contratos que evidencian transacciones de intercambio (por ejemplo, pedidos rutinarios de compra) pueden cancelarse sin pagar compensación a la otra parte y no hay, por tanto, ninguna obligación. Otros contratos establecen tanto derechos como obligaciones para cada una de las partes contratantes. Cuando los hechos hacen que estos contratos sean onerosos, tales contratos caen dentro del alcance de esta Norma y existe entonces un pasivo que se ha de reconocer. Los contratos de cumplimiento futuro que no son onerosos están fuera del alcance de esta Norma.
79. La presente Norma define que un contrato oneroso es aquel en el cual los inevitables costos para cubrir las obligaciones derivadas del mismo exceden a los beneficios económicos o potencial de servicio, también derivados del mismo, que se espera recibir - incluyendo los montos recuperables. Por tanto, lo que se reconoce como una provisión conforme al párrafo 76, es la obligación presente - neta después de deducir recuperaciones. Los costos inevitables de un contrato reflejan el menor costo neto para desvincularse del mismo, siendo este costo o el costo de su cumplimiento o la compensación o penalidades resultantes de su incumplimiento, lo que sea más bajo.

80. Antes de establecer por separado una provisión para un contrato oneroso, la entidad reconoce cualquier pérdida por desvalorización que haya ocurrido en los activos dedicados a dicho contrato.

Reestructuración

81. *Los siguientes son ejemplos de hechos que pueden caer dentro de la definición de una reestructuración:*

- (a) Terminación o disposición de una actividad o servicio;
- (b) Clausura de la oficina de una sucursal o terminación de las actividades de una dependencia gubernamental en una localidad o región específica, o reubicación de las actividades de una región a otra;
- (c) Cambios en la estructura administrativa por ejemplo, eliminación de un estrato de los servicios de administración o dirección; y
- (d) Reorganizaciones sustanciales que tienen un efecto material en la naturaleza y enfoque de las operaciones de la entidad.

82. Para los costos de reestructuración se reconoce una provisión sólo cuando los criterios generales de reconocimiento de las provisiones, expuestos en el párrafo 22, se satisfacen. Los párrafos 83 a 96 indican la forma en que los criterios generales de reconocimiento se aplican a las reestructuraciones.

83. *Una obligación sobreentendida de [proceder a una] reestructuración surge sólo cuando la entidad:*

- (a) *Tiene un plan formal detallado de reestructuración que, por lo menos, identifica:*
 - (i) *La actividad/unidad de operaciones o parte de la actividad/unidad de operaciones involucradas;*
 - (ii) *Las principales áreas afectadas;*
 - (iii) *La ubicación, función y número aproximado de empleados que serán compensados por el cese de sus servicios;*
 - (iv) *Los desembolsos que se asumirán; y*
 - (v) *El momento en que se implementará el plan; y*
- (b) *Ha creado en los afectados una expectativa válida de que va a llevar a cabo la reestructuración, por haber iniciado la implementación del plan o por haber anunciado a los afectados las principales características del plan.*

84. Dentro del sector público, la reestructuración puede ocurrir a nivel del gobierno en su conjunto, a nivel de una cartera o ministerio, o a nivel de un organismo.

85. Evidencia de que un gobierno o una entidad individual han empezado a implementar un plan de reestructuración podrían ser, por ejemplo, el anuncio público de las principales características del plan, la venta o transferencia de activos, la notificación de la intención de cancelar los contratos de arrendamiento o el establecimiento de acuerdos alternativos para los clientes de servicios. El anuncio público de un plan detallado de reestructuración constituye una obligación sobreentendida de reestructurar, sólo si se hace en tal forma y suficiencia de detalle (vale decir, estableciendo las principales características del plan) que, en las otras partes intervenientes - como son los usuarios del servicio, los proveedores

y empleados (o sus representantes) - se cree una válida expectativa de que el gobierno o la entidad van a llevar a cabo la reestructuración.

86. Para considerar suficientemente que un plan da lugar a una obligación sobreentendida al ser comunicado a los afectados por él, se necesita proyectar su implementación para iniciarla tan pronto como sea posible y culminarlo en un marco de tiempo que haga improbable la ocurrencia de cambios significativos en el plan. De presumirse que transcurrirá un largo lapso antes de comenzar la reestructuración o que ésta tomará un tiempo irrazonablemente largo, será improbable que el plan cree en los mencionados terceros una expectativa válida de que el gobierno o la entidad individual están al presente comprometidos a efectuar la reestructuración, debido a que el marco de tiempo da al gobierno o la entidad oportunidades para cambiar sus planes.

87. La decisión de reestructurar tomada por la administración o el órgano de dirección antes de la Fecha de Presentación, no da lugar a una obligación sobreentendida a dicha Fecha, salvo que la entidad, antes de tal Fecha, haya:

- (a) Comenzado a implementar el plan de reestructuración; o
- (b) Anunciado a los afectados por dicho plan las principales características del mismo, en forma suficientemente específica como para crear en ellos una válida expectativa de que la entidad va a llevar a cabo la reestructuración.

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

88. Aunque una obligación sobreentendida no se crea sólo por una decisión de la administración o el órgano de dirección, sí puede originarse en diversos hechos anteriores aunados a tal decisión. Por ejemplo, las negociaciones con los representantes de los trabajadores respecto a los pagos por cese, o con los compradores respecto a la venta o transferencia de una unidad de operaciones, pueden haber concluido quedando sujetas sólo a la aprobación del órgano de dirección o del directorio. Una vez que la aprobación se ha obtenido y comunicado a las otras partes, la entidad tiene la obligación sobreentendida de llevar a cabo la reestructuración, si las condiciones del párrafo 83 se cumplen.

89. En algunos países, la autoridad final para tomar decisiones sobre una entidad del sector público es conferida a un órgano de dirección o directorio cuya membresía incluye representantes de intereses distintos a los de la administración (por ejemplo, trabajadores) o puede necesitarse notificar a estos representantes antes de que el órgano de dirección o el directorio tomen su decisión. Debido a que una decisión del órgano de dirección o del directorio implica comunicarla a estos representantes, puede derivar en una obligación sobreentendida de reestructuración.

Venta o transferencia de unidades de operación

90. **Ninguna obligación surge como consecuencia de la venta o transferencia de una unidad de operaciones hasta que la entidad se comprometa a vender o transferir la unidad, es decir, hasta cuando hay un acuerdo vinculante.**

91. Aun cuando la entidad haya tomado la decisión de vender una unidad de operaciones y anunciado públicamente su decisión, no puede comprometerse a la venta hasta que no haya identificado un comprador y exista un acuerdo vinculante de venta. Mientras no exista un acuerdo vinculante de venta, la entidad podría cambiar de opinión y, ciertamente, tendría que tomar otro curso de acción si no pudiera encontrar un comprador en términos aceptables. Cuando la venta es sólo parte de una reestructuración, para las otras partes de la reestructuración puede surgir una obligación sobreentendida antes de que exista un acuerdo de venta vinculante.
92. Una reestructuración en el sector público suele involucrar la transferencia de unidades de operaciones de una entidad controlada a otra, así como la transferencia de unidades de operaciones por una contraprestación nula o nominal. Estas transferencias se producirán frecuentemente bajo una directiva gubernamental y no involucrarán acuerdos vinculantes como se especifica en el párrafo 90. Hay una obligación sólo cuando hay un acuerdo de transferencia vinculante. Aun cuando las transferencias propuestas no conduzcan al reconocimiento de una provisión, la transacción planeada puede requerir hacer revelaciones conforme a otras Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público u otras normas propuestas, tales como las Normas Internacionales del Sector Público NICSP 14 *Hechos posteriores a la Fecha de Presentación* y NICSP 20 *Revelaciones sobre partes vinculadas*.

Provisiones en una reestructuración

93. **Una provisión de reestructuración deberá comprender sólo los desembolsos directos surgidos en la reestructuración, que:**
- (a) *Son necesariamente impuestos por la reestructuración; y*
 - (b) *No están asociados a las actividades en marcha de la entidad.*
94. Una provisión de reestructuración no incluye costos tales como:
- (a) Reentrenamiento o reubicación continua del personal;
 - (b) Mercadeo; o
 - (c) Inversión en nuevos sistemas y redes de distribución.
- Estos desembolsos se relacionan con la conducción futura de una actividad y no son pasivos de reestructuración a la Fecha de Presentación. Estos desembolsos se reconocen en la misma forma que si hubieran surgido independientemente en una reestructuración.
95. Los déficit de operaciones netos futuros identificables hasta la fecha de una reestructuración no se incluyen en una provisión, salvo que se relacionen con un contrato oneroso según lo definido en el párrafo 18.
96. Como lo requiere el párrafo 61, las ganancias por la disposición que se espera hacer de un activo no se toman en cuenta al valuar una provisión de reestructuración, aun si la venta del activo se contemplara como parte de la reestructuración.

Revelación

- 97. Por cada clase de provisión, la entidad deberá revelar:**

- (a) El importe contable al inicio y al final del ejercicio;**

- (b) *Las provisiones adicionales hechas en el ejercicio, incluyendo los incrementos en las provisiones existentes;*
- (c) *Los importes usados (es decir, los montos incurridos y cargados contra la provisión) durante el ejercicio;*
- (d) *Los importes no usados revertidos durante el ejercicio; y*
- (e) *El incremento durante el ejercicio en el importe descontado, resultante del paso del tiempo y el efecto de los cambios en la tasa de descuento.*

No se requiere presentar información comparativa.

98. Por cada clase de provisión la entidad deberá revelar lo siguiente:

- (a) *Una breve descripción de la naturaleza de la obligación y la probable oportunidad de los resultantes flujos de salida de beneficios económicos o un potencial de servicio;*
- (b) *Indicios de las incertidumbres sobre el monto u oportunidad de dichos flujos de salida. Cuando sea necesario suministrar información adecuada, la entidad deberá revelar los principales supuestos que ha tomado en relación con los hechos futuros, según lo establecido en el párrafo 58; y*
- (c) *El monto de los reembolsos probables, expresando el importe de cualquier activo que haya sido reconocido con respecto a dicho reembolso.*

99. Cuando la entidad opte por reconocer, en sus estados financieros, provisiones para beneficios sociales por los cuales no va a recibir de los receptores de los mismos, directamente a cambio, una contraprestación que sea aproximadamente igual al valor de los bienes y servicios proveídos, deberá hacer las revelaciones requeridas en los párrafos 97 y 98 con respecto a dichas provisiones.

100. Salvo que la posibilidad de un flujo de salida para liquidar una obligación sea remota, la entidad deberá presentar [revelar], por cada clase de pasivo contingente a la Fecha de Presentación una breve descripción de la naturaleza del pasivo contingente y, cuando sea factible:

- (a) *Una estimación de su efecto financiero, valuado conforme a los párrafos 44 a 62;*
- (b) *Indicaciones sobre las incertidumbres relacionadas con el monto u oportunidad de los flujos de salida; y*
- (c) *La posibilidad de algún reembolso.*

101. Al determinar qué provisiones o pasivos contingentes se pueden agrupar para formar una clase, es necesario considerar si la naturaleza de las partidas es suficientemente similar para emitir sobre ellas una sola expresión que satisfaga los requerimientos de los párrafos 98(a) y (b) y 100(a) y (b). De ese modo, puede resultar apropiado tratar como una sola clase de provisión una serie de importes referentes a un determinado tipo de obligación, pero no resultaría apropiado tratar como una sola clase importes referentes a los costos de una restauración ambiental e importes que estén sujetos a una acción legal.

102. Cuando de un mismo conjunto de circunstancias surgen una provisión y un pasivo contingente, la entidad presenta las revelaciones requeridas por los

párrafos 97, 98 y 100 en forma que muestre la vinculación entre la provisión y el pasivo contingente.

103. En ciertas circunstancias, la entidad puede usar la valoración externa [tasación] para valuar una provisión. En tales casos, la información relacionada con dicha valoración puede útilmente revelarse.

104. Los requerimientos de revelación del párrafo 100 no se aplican a los pasivos contingentes que surgen de los beneficios sociales prestados una entidad, por los cuales ésta no va a recibir de los receptores de los mismos, directamente a cambio, una contraprestación que sea aproximadamente igual al valor de los bienes y servicios proveídos (ver párrafos 1(a) y 7 – 11 para el examen de la exclusión de los beneficios sociales respecto a esta Norma).

105. Cuando es probable un flujo de entrada de beneficios económicos o un potencial de servicio, la entidad debe presentar [revelar] una breve descripción de la naturaleza de los activos contingentes a la Fecha de Presentación y, cuando sea factible, una estimación de su efecto financiero, valuado aplicando los principios establecidos para las provisiones en los párrafos 44 a 62.

106. Es propósito de esta Norma que los requerimientos de revelación del párrafo 105 se apliquen sólo a aquellos activos contingentes de los cuales haya una razonable expectativa de que van a fluir beneficios a la entidad. Es decir, no hay el requerimiento de revelar esta información por todos los activos contingentes (ver párrafos 39 a 43 que discute los activos contingentes). Es importante que las revelaciones sobre los activos contingentes eviten ofrecer indicios que tergiversen las probabilidades de ocurrencia de ingresos. Por ejemplo, podría surgir un activo contingente en un contrato en que una entidad del sector público permita a una compañía del sector privado explotar una mina de su propiedad, a cambio de una regalía establecida en base a un precio fijado por tonelada extraída y la compañía ha comenzado la explotación. Además de revelar la naturaleza del acuerdo, debe cuantificarse el activo contingente cuando sea posible hacer una estimación razonable de la cantidad de mineral por extraer y la oportunidad de los flujos de entrada de efectivo previsibles. Si no hubiera reservas probadas o prevaleciera alguna otra circunstancia que indicara que sería improbable que pudiera extraerse mineral, la entidad del sector público no debería revelar la información requerida por el párrafo 105 por cuanto no hay un probable flujo de beneficios.

107. Los requerimientos de revelación del párrafo 105 se extienden a los activos contingentes provenientes de transacciones de intercambio y de no intercambio. El que un activo contingente exista o no en relación con ingresos por tributación queda sometido a la interpretación de lo que constituye un ‘hecho imponible’. La determinación del hecho imponible para el ingreso por tributación y sus posibles implicaciones para la revelación de activos contingentes relacionados con los ingresos por tributación deben ser manejados como parte de un proyecto separado sobre ingresos provenientes de [transacciones de] no intercambio.

108. Cuando, por no ser factible hacerlo, no se revele parte de la información requerida por los párrafos 100 y 105, este hecho deberá exponerse.

109. En casos extremadamente raros, puede esperarse que la revelación de parte o el total de la información requerida por los párrafos 97 a 107 predisponga seriamente contra la posición de la entidad en un litigio con terceros sobre el tema materia de la provisión, pasivo contingente o activo contingente. En tales casos, la entidad no necesita revelar la información,

pero deberá revelar la naturaleza general del litigio, junto con el hecho de que no se ha revelado la información y la razón por la cual no se ha revelado.

Pautas transitorias

110. *El efecto de adoptar esta Norma en su fecha de vigencia (o antes) deberá presentarse como un ajuste al saldo de apertura de los superávit/(déficit) acumulados del ejercicio en que la Norma se adoptó por primera vez. Se recomienda a las entidades, pero no se les requiere, que ajusten el saldo de apertura de los superávit/(déficit) acumulados del ejercicio más recientemente presentado y reexpresen su información comparativa. De no reexpresarse la información comparativa, este hecho deberá revelarse.*

111. La presente Norma requiere un tratamiento diferente al de la Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público NICSP 3 *Superávit o déficit neto del ejercicio, Errores sustanciales y Cambios en las políticas contables*. La NICSP 3 requiere reexpresar la información comparativa (tratamiento referencial) o revelar información adicional proyectada (pro forma) reexpresada (tratamiento alternativos permitido), salvo que no sea factible hacerlo. Esta Norma requiere que cualquier ajuste al ejercicio anterior resultante de la adopción de esta Norma por primera vez se haga directamente contra el saldo de apertura de los superávit/(déficit) acumulados (tratamiento referencial bajo la NICSP 3).

Fecha de entrada en vigencia

112. *La presente Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público entrará en vigencia para los estados financieros anuales que cubran los ejercicios que comiencen el 1 enero de 2004 o después de esa fecha. Su aplicación en fecha anterior es recomendable.*

113. Cuando, posteriormente a esta fecha de entrada en vigencia, la entidad, con el fin de presentar su información financiera, adopte el método contable de lo devengado definido por las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, la presente Norma se aplicará a los estados financieros anuales de la entidad que cubran los ejercicios que comiencen en la fecha de adopción o después de la fecha de adopción.

Apéndice A

Tablas – Provisiones, pasivos contingentes, activos contingentes y reembolsos

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

Provisiones y pasivos contingentes

Cuando, como resultado de hechos pasados, pueda producirse un flujo de salida de recursos que incorporen beneficios económicos futuros o un potencial de servicio, para el efecto de liquidar: (a) una obligación presente, o (b) una obligación posible, cuya existencia será sólo confirmada por la ocurrencia o no ocurrencia de uno o más hechos futuros inciertos que no caen completamente dentro del control de la entidad:		
Hay una obligación presente que probablemente requiere de un flujo de salida de recursos.	Hay una obligación posible o una obligación presente que puede requerir, pero probablemente no requerirá, de un flujo de salida de recursos.	Hay una obligación posible o una obligación presente para la cual la probabilidad de un flujo de salida de recursos es remota.
Se reconoce una provisión (párrafo 22). Se requiere hacer revelaciones por la provisión (párrafos 97 y 98)	No se reconoce ninguna provisión (párrafo 35). Se requiere hacer revelaciones por el pasivo contingente (párrafo 100).	No se reconoce ninguna provisión (párrafo 35). No se requiere hacer ninguna revelación (párrafo 100).

Un pasivo contingente surge también en los casos extremadamente raros de un pasivo que no se puede reconocer porque no se le puede valuar de manera confiable. Por el pasivo contingente se requiere hacer revelaciones.

Activos contingentes

Cuando, como resultado de hechos pasados, hay un activo posible cuya existencia será confirmada sólo por la ocurrencia o no ocurrencia de uno o más hechos futuros inciertos que no caen completamente dentro del control de la entidad:		
El flujo de entrada de beneficios económicos o un potencial de servicio es virtualmente cierto.	El flujo de entrada de beneficios económicos o un potencial de servicio es probable, pero no virtualmente cierto.	El flujo de entrada de beneficios económicos o un potencial de servicio no es probable.
El activo no es contingente (párrafo 41).	No se reconoce ningún activo (párrafo 39). Se requiere hacer revelaciones (párrafo 105).	No se reconoce ningún activo (párrafo 39). No se requiere hacer ninguna revelación (párrafo 105).

Reembolsos

Se espera que parte o la totalidad del desembolso requerido para liquidar una provisión sea reembolsada por un tercero.

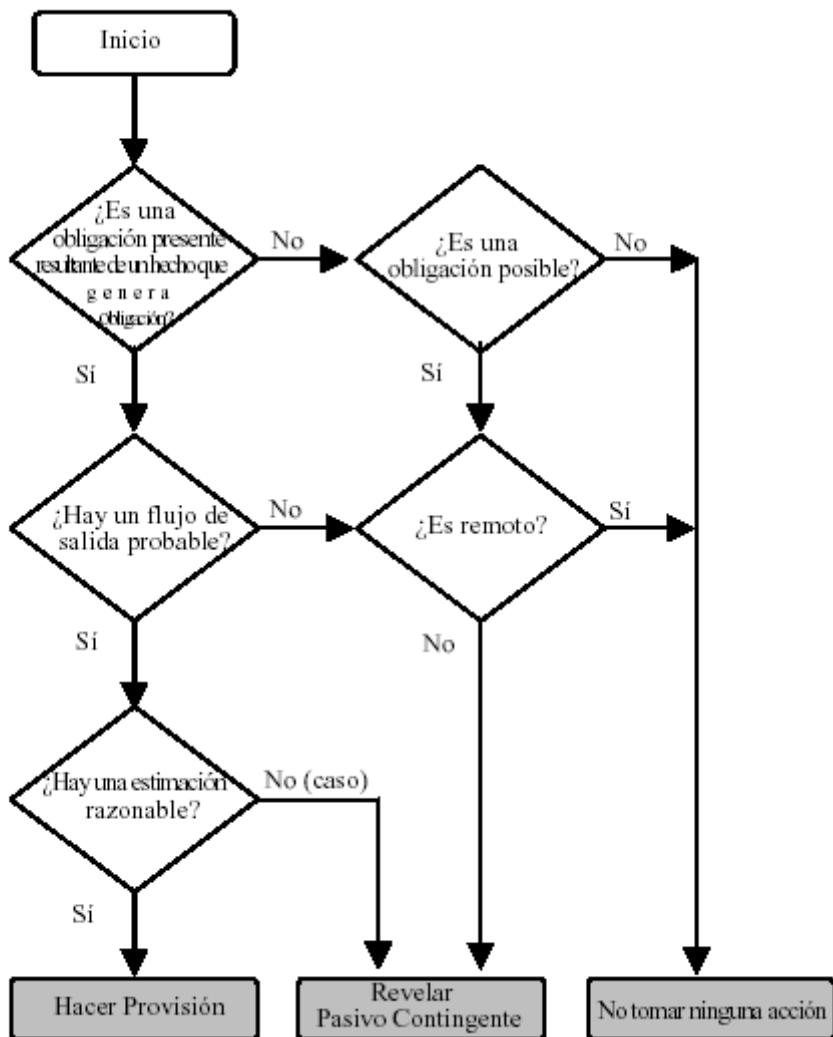
<p>La entidad no tiene ninguna obligación por la parte del desembolso que debe reembolsar el tercero.</p>	<p>La entidad queda con la obligación por el monto que se espera sea reembolsado y hay una virtual certeza de que el reembolso se recibirá si la entidad liquida la provisión.</p>	<p>La entidad queda con la obligación por el monto que se espera sea reembolsado y no hay una virtual certeza sobre el reembolso si la entidad liquida la provisión.</p>
<p>La entidad no tiene ningún pasivo por el importe por reembolsar (párrafo 67).</p> <p>No se requiere hacer ninguna revelación.</p>	<p>El reembolso se reconoce, en el estado de situación financiera, como un activo separado y, en el estado de gestión financiera [estado de rendimiento financiero], se le puede compensar contra gastos. El importe reconocido por el reembolso previsto no excede al pasivo (párrafos 63 y 64).</p> <p>Se hace revelación sobre el reembolso junto con el importe reconocido para el mismo (párrafo 98(c)).</p>	<p>No se reconoce como activo al reembolso previsto (párrafo 63).</p> <p>Se hace revelación sobre el reembolso previsto (párrafo 98(c)).</p>

Apéndice B

Árbol de decisiones

El presente Apéndice tiene como finalidad resumir los principales requerimientos de reconocimiento de la Norma, respecto a las provisiones y pasivos contingentes que caen dentro del alcance de la misma. El árbol de decisiones no forma parte de las pautas normativas y debe leerse en el contexto del texto completo de las éstas.

Nota: En algunos casos, no resulta claro si existe o no una obligación presente. En estos casos, se considera que un hecho pasado da lugar a una obligación presente si, tomando en cuenta toda la evidencia disponible, es más probable que improbable que la obligación presente exista a la Fecha de Presentación (párrafo 23 de la presente Norma).



Apéndice C

Ejemplos: Reconocimiento

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

Todas las entidades a las cuales se refieren los ejemplos tienen como Fecha de Presentación el 31 de Diciembre. En todos los casos, se presume que se puede hacer una estimación confiable de los flujos de salida previsibles. En algunos ejemplos, las circunstancias descritas pueden haber dado lugar a la desvalorización de los activos, dichos ejemplos no se ocupan de este aspecto.

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

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

Ejemplo 1: Garantías post-venta

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

ANÁLISIS

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

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

Conclusión – Se reconoce una provisión y para ello se toma la mejor estimación de los costos de compensación asociados a los productos con garantía vendidos a la Fecha de Presentación o antes de esa Fecha (ver párrafos 22 y 32).

Ejemplo 2A: Terreno contaminado – Legislación cuya promulgación es virtualmente cierta

Un gobierno provincial posee un almacén en un terreno cercano a un puerto. El gobierno provincial ha retenido la propiedad del terreno porque puede necesitarlo para una futura expansión de sus operaciones portuarias. Por los últimos diez años transcurridos, dio la propiedad en arrendamiento a un grupo de agricultores, quienes la usaron como instalación para almacenaje de productos químicos agrícolas. El gobierno central anuncia su intención de promulgar una legislación ambiental que requiere que los dueños de una propiedad tomen responsabilidad por la contaminación ambiental, incluyendo el costo de saneamiento del terreno contaminado. Como consecuencia, el gobierno provincial da inicio a una política sobre productos químicos riesgosos y comienza a aplicarla a sus actividades y propiedades. En esta etapa se

pone de manifiesto que los productos químicos agrícolas han contaminado el terreno que rodea al almacén. El gobierno provincial no ha recurrido contra los agricultores, o la compañía de seguros de los agricultores, respecto a los costos de saneamiento. Al 31 de Diciembre del 2001 hay la virtual certeza de que, en breve plazo, después de fin de año, se promulgará el proyecto de ley que exige el saneamiento de los terrenos que ya estén contaminados.

ANÁLISIS

Obligación presente que resulta de un hecho pasado que genera obligación - El hecho generador de la obligación es la contaminación del terreno, en base a la virtual certidumbre de que se va a promulgar la legislación que exige el saneamiento ambiental.

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

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

Ejemplo 2B: Contaminación y obligación sobreentendida

Un gobierno tiene una política gubernamental ambiental ampliamente publicada, mediante la cual se compromete a sanear toda contaminación que el propio gobierno cause. El gobierno tiene la reputación de honrar esta política publicada. En la jurisdicción no hay vigente ninguna legislación ambiental. En el curso de unos ejercicios navales se daña una nave, filtrándose una sustancial cantidad de petróleo. El gobierno conviene en pagar los costos del saneamiento inmediato y los costos en curso de supervigilancia y asistencia a animales marinos y pájaros.

ANÁLISIS

Obligación presente resultante de un hecho pasado que genera obligación - El hecho generador de la obligación es la contaminación ambiental, la cual origina una obligación sobreentendida debido a que la política y comportamiento previos del gobierno han creado una expectativa válida de que el gobierno saneará la contaminación.

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

Conclusión – Se reconoce una provisión y se toma para ello la mejor estimación de los costos de saneamiento (ver párrafos 22 y 30).

Ejemplo 3: Cantera de grava

Un gobierno opera una cantera de grava en el terreno de una compañía del sector privado que se lo ha arrendado comercialmente. La grava se usa para la construcción y mantenimiento de caminos. El acuerdo con los propietarios requiere que el gobierno restaure el sitio de la cantera removiendo todas las construcciones, reformando el terreno y reemplazando toda la tierra mantillosa. El 60% de los eventuales costos de restauración se relacionan con la remoción de las construcciones de la cantera y la restauración del sitio, y el 40% los produce la extracción de grava. A la Fecha de Presentación, se han hecho las construcciones en la cantera y se ha comenzado la excavación del sitio, pero no se ha extraído grava.

ANÁLISIS

Obligación presente resultante de un hecho pasado que genera obligación - Las construcciones y excavaciones realizadas en la cantera crean, bajo los términos del

acuerdo, la obligación legal de remover las construcciones y restaurar el sitio y constituyen, por tanto, un hecho generador de obligaciones. A la Fecha de Presentación, sin embargo, no hay obligación de remediar el daño que causará la extracción de grava.

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

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

Ejemplo 4: Política de reembolsos

Una dependencia de almacenes gubernamental opera como una dependencia centralizada de compras y permite que el público compre suministros excedentes. Dicha dependencia tiene una política de devolución con reembolso a los clientes insatisfechos, aun cuando no existe ninguna obligación legal de hacerlo. Esta política es de conocimiento general.

ANÁLISIS

Obligación presente resultante de un hecho pasado que genera obligación – El hecho generador de la obligación es la venta de suministros, la cual da lugar a una obligación sobreentendida, debido a que el comportamiento de la dependencia ha creado para sus clientes la expectativa válida de que la dependencia les reembolsará las devoluciones de compras.

Flujo de salida de recursos que incorporan beneficios económicos o un potencial de servicio, para el pago de la obligación – Es probable que se produzca una proporción de devoluciones por las cuales se tenga que hacer los respectivos reembolsos (ver párrafo 32).

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

Ejemplo 5A: Cierre de una división – Falta de implementación antes de la Fecha de Presentación

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

ANÁLISIS

Obligación presente resultante de un hecho pasado que genera obligación – No ha habido ningún hecho generador de obligaciones y no existe, por tanto, ninguna obligación.

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

Ejemplo 5B: Tercerización de una división – Implementación antes de la Fecha de Presentación

El 12 Diciembre 2004 un gobierno decide tercerizar una división de un departamento gubernamental. El 20 Diciembre 2004 el gobierno acuerda un plan en detalle para tercerizar la división y al personal de la misma se le da aviso de excedencia.

ANÁLISIS

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

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

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

Ejemplo 6: Requerimiento legal de colocación de filtros de aire

Bajo una nueva legislación, una entidad de un gobierno local es requerida para que, al 30 de Junio 2005, coloque nuevos filtros de aire a sus edificios públicos. La entidad no ha colocado los filtros de aire.

ANÁLISIS

(a) a la Fecha de Presentación 31 Diciembre 2004

Obligación presente resultante de un hecho pasado que genera obligación - No existe ninguna obligación, puesto que no hay ningún hecho generador de obligaciones ni por los costos de colocación de los filtros de aire ni por las multas bajo la legislación.

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

(b) a la Fecha de Presentación 31 Diciembre 2005

Obligación presente resultante de un hecho pasado que genera obligación - No existe aún ninguna obligación por los costos de colocación de los filtros de aire, puesto que el hecho generador de obligaciones (la colocación de los filtros) no ha tenido lugar. Sin embargo, podría surgir una obligación por el pago de multas o sanciones bajo la legislación, al haberse producido un hecho generador de obligaciones (incumplimiento en los edificios públicos).

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

Conclusión – Ninguna provisión se reconoce para el costo de la colocación de filtros. Sin embargo, sí se reconoce una provisión por el monto de la mejor estimación de las multas y sanciones cuya imposición sea más probable que improbable (ver párrafos 22 y 25-27).

Ejemplo 7: Re-entrenamiento del personal, por cambios ocurridos en el sistema del impuesto a la renta

Un gobierno introduce una serie de cambios en el sistema del impuesto a la renta. Como resultado de estos cambios, el departamento de tributación (Entidad Presentadora) necesitará reentrenar una gran proporción de su personal administrativo y verificador, para asegurar el cumplimiento continuo de la regulación de los servicios financieros. A la Fecha de Presentación no se ha llevado a cabo ningún reentrenamiento de personal.

ANÁLISIS

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

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

Ejemplo 8: Contrato oneroso

La lavandería de un hospital opera desde un edificio que el hospital (la Entidad Presentadora) ha arrendado bajo un contrato de arrendamiento operativo. Durante Diciembre 2004 la lavandería se muda a un nuevo edificio. El contrato de arrendamiento por el antiguo edificio sigue vigente por los próximos cuatro años: no puede rescindirse. El hospital no tiene un uso alternativo que pueda darle al edificio y el edificio no puede ser realquilado a otro usuario.

ANÁLISIS

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

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

Conclusión – Se reconoce una provisión, tomando para ello la mejor estimación de los ineludibles pagos de arrendamiento (ver párrafos 13(b), 22 y 76).

Ejemplo 9: Una sola garantía

Durante 2004 un gobierno provincial extiende, por determinados préstamos, una garantía a un agente del sector privado que es proveedor de servicios públicos a cambio de honorarios y cuya situación financiera es buena en esa época. Durante 2005 la condición financiera del agente se deteriora y al 30 Junio 2005 el agente solicita un arreglo con sus acreedores.

ANÁLISIS

(a) al 31 Diciembre 2004

Obligación presente resultante de un hecho pasado que genera obligación – El hecho generador de obligaciones es la extensión de la garantía, la cual da lugar a una obligación legal.

Flujo de salida de recursos que incorporan beneficios económicos o un potencial de servicio, para el pago de la obligación – No es probable que se produzca un flujo de salida de beneficios al 31 Diciembre 2004.

Conclusión – No se reconoce ninguna provisión (párrafos 22 y 31). La garantía se revela como un pasivo contingente, salvo que se considere remota la probabilidad de un flujo de salida (ver párrafos 100 y 109).

(b) al 31 Diciembre 2005

Obligación presente resultante de un hecho pasado que genera obligación – El hecho generador de obligaciones es la extensión de la garantía, la cual da lugar a una obligación legal.

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

Conclusión – Se reconoce una provisión por un monto igual a la mejor estimación de la obligación (ver párrafos 22, 31 y 109).

Nota: Este ejemplo trata de una sola garantía. Si la entidad tuviera una cartera de garantías similares, tendría que valuar dicha cartera como un todo, al momento de determinar si es o no probable un flujo de salida de recursos que incorporen beneficios económicos o un potencial de servicio (ver párrafo 32). Cuando la entidad extiende una garantía a cambio de un derecho [un honorario, en este caso], el ingreso se reconoce conforme a la Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público NICSP 9 *Ingresos provenientes de transacciones de intercambio*.

Ejemplo 10: Caso judicial

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

ANÁLISIS

(a) al 31 Diciembre 2004

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

Conclusión – El museo no reconoce ninguna provisión (párrafos 23 y 24). El hecho se revela como un pasivo contingente, salvo que se considere que la probabilidad de un flujo de salida es remota (ver párrafos 100 y 109).

(b) al 31 Diciembre 2005

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

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

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

Ejemplo 11: Reparación y mantenimiento

Algunos activos requieren, además de su mantenimiento de rutina, un desembolso sustancial cada cierto número de años, para reajustes o arreglos mayores y el reemplazo de componentes importantes. La Norma Internacional de Contabilidad del

Sector Público (NICSP 17 *Inmuebles, maquinaria y equipo*, ofrece las pautas para distribuir los desembolsos hechos en un activo, entre sus partes componentes, cuando estos componentes tienen diferente vida útil o proporcionan beneficios dentro de diferente modalidad.

Ejemplo 11A: Costos de arreglos – sin requerimiento legal

Un horno de calefacción de un edificio que ha sido dado en arrendamiento por un departamento gubernamental a una serie de inquilinos del sector público, tiene un revestimiento que, cada cinco años, necesita ser reemplazado por razones técnicas. A la Fecha de Presentación, el revestimiento ha estado en uso por tres años.

ANÁLISIS

Obligación presente resultante de un hecho pasado que genera obligación – No hay una obligación presente. contaminación.

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

No se reconoce el costo del reemplazo del revestimiento, pues, a la Fecha de Presentación, no existe ninguna obligación de reemplazarlo independientemente las futuras acciones de la entidad — un la intención de incurrir en el desembolso depende de que la entidad decida continuar operando el horno o reemplazar el revestimiento. En vez del reconocimiento de una provisión, en la depreciación del revestimiento se toma en cuenta su consumo, es decir, éste se deprecia durante cinco años. Los costos del re-revestimiento entonces incurridos se capitalizan con el consumo de cada nuevo revestimiento mostrado por la depreciación durante los subsiguientes cinco años.

Ejemplo 11B: Costos de arreglos – con requerimiento legal

Un servicio de cartografía gubernamental es requerido por ley para dar mantenimiento general, una vez cada tres años, a la aeronave que usa para el trazado aéreo de sus mapas.

ANÁLISIS

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

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

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

Apéndice D

Ejemplos: Revelaciones

El presente Apéndice es sólo ilustrativo y no forma parte de las pautas normativas. Su propósito es únicamente ilustrar la aplicación de dichas pautas, como una forma de ayuda para aclarar el sentido de las mismas.

A continuación se presentan dos ejemplos de revelación del tipo que requiere el párrafo 98.

Ejemplo 1 Garantías post-venta

Una entidad gubernamental, responsable de la prevención de accidentes en centros de trabajo, al momento de la venta de sus productos de seguridad concede garantías a los compradores. Dentro de los términos de la garantía, la entidad se compromete, hasta por un período de dos años a partir de la fecha de venta, a reparar o reemplazar los productos que no funcionen satisfactoriamente. A la Fecha de Presentación, se ha reconocido una provisión de 60,000 unidades monetarias. No se pone a descuento la provisión, por no ser relativamente importante el efecto del descuento. Se revela, entonces, la siguiente información:

Se ha reconocido una provisión de 60,000 unidades monetarias para probables reclamos derivados de las garantías por los productos vendidos durante los tres últimos ejercicios económicos. Se prevé que la mayor parte de este desembolso se va a producir el próximo año económico, y que la totalidad del desembolso se va a producir dentro de dos años después de la Fecha de Presentación.

Ejemplo 2 Costos de terminación de una comisión [autorización]

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

Se ha reconocido una provisión de 300 millones de unidades monetarias para los costos de terminación de la comisión. Es probable que se incurra en estos costos entre el 2065 y el 2075; pero hay la posibilidad de que la terminación de la comisión no se produzca sino hasta el 2105-2115. Si la valuación de los costos se hiciera en base a la probabilidad de que no se va a incurrir en ellos sino hasta el 2105-2115, la provisión se vería reducida a 136 millones. La provisión ha sido estimada usando la tecnología existente, a precios corrientes y descontándola mediante una tasa de descuento real de 2%.

A continuación se presenta un ejemplo de las revelaciones requeridas por el párrafo 109. En el ejemplo, no se presenta parte de la información requerida, pues se prevé que podría predisponer seriamente contra la posición de la entidad.

Ejemplo 3 Excepción de revelaciones

Una entidad de investigación gubernamental se encuentra involucrada en un litigio con una compañía que alega que dicha entidad ha infringido su propiedad intelectual referente al uso de material genético y pide una indemnización de 100 millones de unidades monetarias por concepto de daños. La entidad de investigación reconoce una provisión conforme a su mejor estimación de la obligación. Se revela, entonces, la siguiente información:

Existe un litigio en proceso contra esta entidad, en relación con un litigio que mantiene con una compañía que alega que la entidad ha infringido sus derechos de patente y pide una indemnización de 100 millones de unidades monetarias por concepto de daños. No se revela la información usualmente requerida por la Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público NICSP 19 Provisiones, y pasivos y activos contingentes, por cuanto se puede presumir que sesgaría seriamente el resultado del litigio. El directorio opina que el reclamo puede ser defendido con éxito por la entidad.

Apéndice E

Ejemplo: Valor presente de una provisión

El presente Apéndice es sólo ilustrativo y no forma parte de las pautas normativas. Su finalidad es únicamente ilustrar la aplicación de dichas pautas, como una forma de ayuda para aclarar el sentido de las mismas.

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

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

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

Fin del ejercicio de presentación actual:

Debe Gasto	1134.85
Haber Provisión	1134.85
Fin del Año 1:	
Debe Gasto por intereses	136.18
Haber Provisión	136.18
Fin del Año 2:	
Debe Gasto por intereses	152.52
Haber Provisión	152.52
Fin del Año 3:	
Debe Gasto por intereses	170.83
Haber Provisión	170.83
Fin del Año 4:	
Debe Gasto por intereses	191.33
Haber Provisión	191.33
Fin del Año 5:	
Debe Gasto por intereses	214.29
Haber Provisión	214.29

Cálculos: Incremento

Momento presente:

$$\text{Valor presente} = 2000/(1.12)^5 = 1134.85$$

Fin del Año 1:

$$\text{Valor presente} = 2000/(1.12)^4 = 1271.04 \quad 136.18$$

Fin del Año 2:

$$\text{Valor presente} = 2000/(1.12)^3 = 1423.56 \quad 152.52$$

Fin del Año 3:

$$\text{Valor presente} = 2000/(1.12)^2 = 1594.39 \quad 170.83$$

Fin del Año 4:

$$\text{Valor presente} = 2000/(1.12)^1 = 1785.71 \quad 191.33$$

Fin del Año 5:

$$\text{Valor presente} = 2000/(1.12)^0 = 2000.00 \quad 214.29$$

COMPARACIÓN CON LA NIC 37

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

- La NICP 19 incluye un comentario adicional al de la NIC 37, para aclarar la aplicabilidad de las pautas a la contabilidad de las entidades del sector público. El comentario aclara, en particular, que el alcance de la NICSP 19 no se extiende a las provisiones y pasivos contingentes resultantes de los beneficios sociales prestados por una entidad, por los cuales no reciba ésta a cambio, directamente de los receptores, una contraprestación que sea aproximadamente igual al valor de los bienes y servicios proveídos. No obstante, cuando la entidad opta por reconocer provisiones por los beneficios sociales, la NICSP 19 requiere que se haga determinadas revelaciones a ese respecto.
- Para la NICSP 19 se ha modificado el texto en negrita de la NIC 37 y se ha agregado un comentario adicional al que figura en esta última. Esto para aclarar que, en el caso de los contratos onerosos, es la obligación presente – neta después de descontar las recuperaciones – la que se reconoce como provisión.
- El párrafo de alcance de la NICSP 19 aclara que, si bien las provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes que surgen de los beneficios sociales de los trabajadores están excluidos del alcance de esta Norma, ella, sin embargo, se aplica a las provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes que surgen de los beneficios de cese que producen las reestructuraciones que la Norma aborda.
- La NIC 19 utiliza, en ciertos casos, una terminología diferente a la de la NIC 37. Los ejemplos más significativos se dan en el uso que la NICSP 19 hace de los términos “entidad”, “ingreso público [o renta fiscal]”, “estado de gestión financiera [estado de rendimiento financiero]” y “estado de situación financiera”. Los términos equivalentes usados en la NIC 37 son “empresa” “ingreso [o renta generada por una actividad económica]”, “estado de resultados” y “balance general”.
- La NICSP 19 contiene las definiciones de los términos técnicos utilizados en la NIC 37 y una definición adicional para “contratos de cumplimiento futuro [o contratos sobre actos por realizar en el futuro]”.
- Los ejemplos del Apéndice C han sido modificados para hacer que reflejen mejor el ámbito del sector público.
- La NICSP 19 contiene un apéndice adicional (Apéndice E) que ilustra los asientos de diario para el reconocimiento de los cambios en el valor de una provisión ocurridos en el tiempo por efecto del factor descuento.

Notas de Traducción

En la presente traducción:

Los términos entre corchetes [...] son aclaratorios de la traducción del respectivo término en inglés.

Los términos “Fecha de Presentación” (o simplemente “Fecha”) y “Ejercicio de Presentación”, que se presentan con inicial mayúscula, se refieren, respectivamente, a la fecha o al ejercicio de presentación de los estados financieros (o de la pertinente información financiera).