

Norma Internacional de Contabilidad n° 37

Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes

Objetivo

El objetivo de esta Norma es asegurar que se utilicen los criterios apropiados para el reconocimiento y la valoración de las provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes, así como que las notas proporcionen suficiente información como para permitir a los usuarios comprender la naturaleza, el calendario de vencimiento e importes de las anteriores partidas.

Ámbito de aplicación

- 1 **Esta Norma será aplicada por todas las entidades en la contabilización de las provisiones, pasivos y activos contingentes, excepto:**
 - (a) **aquellos que se deriven de contratos pendientes de ejecución, excepto cuando el contrato sea oneroso, y**
 - (b) **[eliminado]**
 - (c) **aquellos cubiertos por otra Norma.**
- 2 Esta Norma no se aplicará a los instrumentos financieros (incluidas las garantías) que estén dentro del ámbito de aplicación de la NIIF 9 *Instrumentos financieros*.
- 3 Los contratos pendientes de ejecución son aquellos en los que ninguna de las partes ha cumplido sus obligaciones, o en los que ambas partes han cumplido parcialmente, y en igual medida, sus obligaciones. Esta Norma no se aplica a los contratos pendientes de ejecución, salvo que tengan carácter oneroso.
- 4 [Eliminado]
- 5 Cuando otra Norma trate un tipo específico de provisión, pasivo contingente o activo contingente, la entidad aplicará esa Norma en lugar de la presente. Por ejemplo, ciertos tipos de provisiones se abordan en las Normas sobre:
 - (a) [eliminado]
 - (b) el impuesto sobre las ganancias (véase la NIC 12 *Impuesto sobre las ganancias*);
 - (c) arrendamientos (véase la NIIF 16 *Arrendamientos*); no obstante, esta Norma será de aplicación a todo arrendamiento que adquiera carácter oneroso antes de la fecha de comienzo del arrendamiento, conforme se define en la NIIF 16; esta Norma también se aplicará a los arrendamientos a corto plazo o cuyo activo subyacente sea de escaso valor que hayan sido contabilizados de acuerdo con el párrafo 6 de la NIIF 16 y que hayan adquirido carácter oneroso;
 - (d) retribuciones y prestaciones a los empleados (véase la NIC 19 *Retribuciones a los empleados*);
 - (e) contratos de seguro y otros contratos incluidos en el ámbito de aplicación de la NIIF 17 *Contratos de seguro*;
 - (f) contraprestación contingente de una adquirente en una combinación de negocios (véase la NIIF 3 *Combinaciones de negocios*), y
 - (g) ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes (véase la NIIF 15 *Ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes*); sin embargo, como la NIIF 15 no contiene disposiciones

específicas en relación con los contratos con clientes que sean o se hayan convertido en contratos de carácter oneroso, esta Norma es de aplicación a tales casos.

- 6 [Eliminado]
- 7 En esta Norma se definen las provisiones como pasivos de cuantía o vencimiento inciertos. En algunos países, el término «provisión» también se utiliza en el contexto de partidas tales como la amortización, el deterioro del valor de los activos o los deudores de dudoso cobro. Estas partidas proceden de ajustes en el importe en libros de los activos, y no se tratan en esta Norma.
- 8 En otras Normas se especifican las reglas para tratar ciertos desembolsos como activos o como gastos. Tales cuestiones no son abordadas en esta Norma. De acuerdo con ello, esta Norma ni exige ni prohíbe la capitalización de los costes reconocidos al constituir una determinada provisión.
- 9 Esta Norma se aplica a las provisiones por reestructuración (incluyendo las actividades interrumpidas). Cuando la reestructuración cumpla con la definición de actividad interrumpida, la NIIF 5 *Activos no corrientes mantenidos para la venta y actividades interrumpidas* podría exigir que se revele información adicional.

Definiciones

- 10 Los siguientes términos se usan, en esta Norma, con el significado que a continuación se especifica:

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

Un *pasivo*¹ es una obligación presente de la entidad derivada de sucesos pasados cuya liquidación se espera que dé lugar a una salida de la entidad de recursos que incorporan beneficios económicos.

El *suceso que da origen a la obligación* es todo aquel suceso del que nace una obligación de tipo legal o implícita para la entidad, de forma que a la entidad no le queda otra alternativa realista sino liquidar dicha obligación.

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

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

Una *obligación implícita* es aquella que se deriva de los actos de la propia entidad, cuando:

- (a) debido a una práctica establecida en el pasado, a políticas empresariales que son de dominio público o a una declaración efectuada de forma suficientemente concreta, la entidad haya puesto de manifiesto ante terceros que aceptará determinadas responsabilidades, y
- (b) como consecuencia de lo anterior, la entidad les haya generado a dichos terceros una expectativa válida de que hará frente a esas responsabilidades.

Un *pasivo contingente* es:

¹ La definición de pasivo en esta Norma no se ha revisado tras la revisión de la definición de pasivo en el *Marco conceptual para la información financiera*, publicado en 2018.

- (a) una obligación posible derivada de sucesos pasados cuya existencia solo se confirmará si tienen o no tienen lugar en el futuro uno o más sucesos inciertos que no están enteramente bajo el control de la entidad, o
- (b) una obligación presente derivada de sucesos pasados que no se ha reconocido contablemente porque:
 - (i) no es probable que para su liquidación sea necesaria una salida de recursos que incorporen beneficios económicos, o
 - (ii) el importe de la obligación no puede valorarse con suficiente fiabilidad.

Un *activo contingente* es un activo de naturaleza posible derivado de sucesos pasados cuya existencia solo se confirmará si tienen o no tienen lugar en el futuro uno o más sucesos inciertos que no están enteramente bajo el control de la entidad.

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

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

- (a) en el alcance de la actividad llevada a cabo por la entidad, o
- (b) en la manera de gestionar dicha actividad.

Provisiones y otros pasivos

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

Las obligaciones devengadas se presentan, con frecuencia, integradas en la partida correspondiente a las cuentas comerciales y otras cuentas a pagar, mientras que las provisiones se presentan de forma separada.

Relaciones entre provisiones y pasivos de carácter contingente

- 12 En una acepción general, todas las provisiones son de naturaleza contingente, puesto que existe incertidumbre sobre el momento del vencimiento o sobre el importe correspondiente. Sin embargo, en esta Norma, el término «contingente» se utiliza para designar activos y pasivos que no han sido objeto de reconocimiento porque su existencia quedará confirmada solamente si tienen o no tienen lugar uno o más sucesos futuros inciertos que no están enteramente bajo el control de la entidad. Por otra parte, la denominación «pasivo contingente» se utiliza para designar a los pasivos que no cumplen los criterios necesarios para su reconocimiento.
- 13 Esta Norma distingue entre:

- (a) provisiones: que ya han sido objeto de reconocimiento como pasivos (suponiendo que su cuantía pueda ser estimada de forma fiable) porque representan obligaciones presentes y es probable que para su liquidación sea necesaria una salida de recursos que incorporen beneficios económicos, y
- (b) pasivos contingentes: los cuales no han sido objeto de reconocimiento como pasivos porque son:
 - (i) obligaciones posibles, en la medida que todavía se tiene que confirmar si la entidad tiene una obligación presente que puede suponer una salida de recursos que incorporen beneficios económicos, o
 - (ii) obligaciones presentes que no cumplen los criterios de reconocimiento de esta Norma (ya sea porque no es probable que para su liquidación se requiera una salida de recursos que incorporen beneficios económicos, ya sea porque no pueda hacerse una estimación suficientemente fiable de la cuantía de la obligación).

Reconocimiento

Provisiones

14 Debe reconocerse una provisión cuando:

- (a) **la entidad tenga una obligación presente (ya sea legal o implícita) como resultado de un suceso pasado;**
- (b) **sea probable que para la liquidación de dicha obligación se requiera una salida de recursos que incorporen beneficios económicos, y**
- (c) **pueda hacerse una estimación fiable del importe de la obligación.**

De no cumplirse estas condiciones, la entidad no debe reconocer provisión alguna.

Obligación presente

15 **En algunos casos inusuales, no queda claro si existe o no una obligación en el momento presente. En tales circunstancias, se considera que un suceso ocurrido en el pasado ha dado origen a una obligación presente si, teniendo en cuenta toda la evidencia disponible, hay una probabilidad mayor de que exista una obligación al final del ejercicio que de que no exista.**

16 En casi todos los casos quedará claro si el suceso pasado ha dado lugar o no al nacimiento de la obligación presente. En algunos casos inusuales, por ejemplo, cuando están en curso procesos judiciales, puede estar en duda si han tenido lugar o no ciertos sucesos o si de tales sucesos se deriva la existencia de una obligación en el momento presente. En tales circunstancias, la entidad procederá a determinar la existencia o no de la obligación presente al final del ejercicio teniendo en cuenta toda la evidencia disponible, incluyendo, por ejemplo, la opinión de expertos. La evidencia que se ha de considerar incluye, asimismo, cualquier tipo de información adicional derivada de hechos posteriores al ejercicio. A partir de esa evidencia:

- (a) si la probabilidad de que exista la obligación al final del ejercicio es mayor que la probabilidad de que no exista, la entidad reconocerá una provisión (suponiendo que se cumplan las condiciones para su reconocimiento), y
- (b) si la probabilidad de que no exista la obligación presente al final del ejercicio es mayor que la probabilidad de que exista, la entidad informará de la existencia de un pasivo contingente, salvo en el caso de que la posibilidad de que se requiera una salida de recursos que incorporen beneficios económicos sea remota (véase el párrafo 86).

Suceso pasado

- 17 El suceso pasado del que se deriva una obligación se denomina suceso que da origen a la obligación. Para que un suceso sea de esta naturaleza, es preciso que la entidad no tenga, como consecuencia del mismo, otra alternativa realista sino liquidar la obligación creada por tal suceso. Este solo será el caso:
- (a) si la liquidación de la obligación puede exigirse por ley, o
 - (b) en el caso de una obligación implícita, cuando el suceso (que puede ser una actuación de la propia entidad) haya generado a terceros una expectativa válida de que la entidad cumplirá la obligación.
- 18 Los estados financieros se refieren a la situación financiera de la entidad al final del ejercicio, y no a su posible situación en el futuro. Por esta razón, no se reconocerán provisiones para costes en los que sea necesario incurrir para llevar a cabo la actividad en el futuro. Las únicas obligaciones reconocidas en el estado de situación financiera de la entidad serán aquellas que existen ya al final del ejercicio.
- 19 Se reconocerán como provisiones solo aquellas obligaciones derivadas de sucesos pasados, cuya existencia sea independiente de las acciones futuras de la entidad (es decir, de la gestión futura de la entidad). Ejemplos de tales obligaciones son las multas medioambientales o los costes de reparación de los daños medioambientales causados en contra de la ley, puesto que, tanto en uno como en otro caso, y para la liquidación de las obligaciones correspondientes, se derivarán para la entidad salidas de recursos que incorporan beneficios económicos, con independencia de las actuaciones futuras que esta lleve a cabo. De forma análoga, la entidad reconocerá una provisión por los costes de desmantelamiento de una instalación de extracción de petróleo o de una central nuclear siempre que esté obligada a restaurar los daños ya ocasionados. En contraste con lo anterior, y por presiones de tipo comercial o exigencias legales, la entidad puede tener la intención o la obligación de realizar desembolsos para operar de una manera determinada en el futuro (por ejemplo, para la colocación de filtros de humos en una determinada fábrica). Puesto que la entidad puede evitar tales desembolsos futuros mediante actuaciones futuras, por ejemplo, cambiando su modo de funcionamiento, no existe una obligación presente de realizar esos desembolsos futuros, y por tanto no se reconocerá provisión alguna por los mismos.
- 20 Una obligación implica siempre la existencia de un tercero con el que se ha contraído la misma, y al que se le debe satisfacer el importe. No obstante, no es preciso conocer la identidad del tercero frente al cual existe esta obligación, puesto que la obligación puede ser, incluso, con el público en general. Puesto que la obligación siempre implica un compromiso contraído con un tercero, cualquier decisión de la dirección o del órgano de administración de la entidad no dará lugar a una obligación implícita al final del ejercicio a menos que tal decisión haya sido comunicada antes de esa fecha a los afectados, de una manera suficientemente concreta como para generar a dichos terceros una expectativa válida de que la entidad hará frente a sus responsabilidades.
- 21 Un suceso que no haya dado lugar al nacimiento inmediato de una obligación puede hacerlo en una fecha posterior, a causa de cambios legales o por actuaciones de la entidad (por ejemplo, una declaración pública suficientemente concreta) que den lugar a obligaciones implícitas. Por ejemplo, cuando se ha causado un daño medioambiental, puede que no exista obligación de reparar las consecuencias. Sin embargo, la producción del daño sí será un suceso que dé origen a una obligación si una nueva ley exige que se repare el daño existente o si la entidad acepta públicamente su responsabilidad de reparar el daño causado, generando así una obligación implícita.
- 22 En el caso de propuestas legislativas cuyos extremos todavía se estén discutiendo, las obligaciones para la empresa solo aparecerán cuando sea prácticamente seguro que la propuesta se aprobará conforme a la redacción actual. A efectos de esta Norma, tal obligación se tratará como si fuera una obligación de tipo legal. Debido a las diferentes circunstancias que rodean la aprobación de una norma legislativa, puede ser imposible señalar un único suceso que pueda determinar que la aprobación sea prácticamente segura. En muchos casos será imposible tener la completa seguridad sobre la redacción de una norma hasta el mismo momento en que haya sido aprobada.

Salida probable de recursos que incorporen beneficios económicos

- 23 Para reconocer un pasivo no solo debe existir la obligación presente, sino también la probabilidad de que haya una salida de recursos que incorporen beneficios económicos para liquidar dicha obligación. A

efectos de esta Norma², la salida de recursos u otro suceso cualquiera se considerará probable siempre que haya mayor probabilidad de que se produzca que de que no se produzca. Cuando no sea probable que exista la obligación, la entidad procederá a declarar un pasivo contingente, salvo que la posibilidad de que haya una salida de recursos que incorporen beneficios económicos se considere remota (véase el párrafo 86).

- 24 Cuando existan diversas obligaciones similares (por ejemplo, garantías de productos o contratos similares), la probabilidad de que se requiera una salida de recursos para su liquidación se determinará considerando la clase de obligaciones en su conjunto. Aunque la probabilidad de una salida de recursos sea pequeña para cada partida en particular, puede ser bastante probable que se requiera una salida de recursos para liquidar la clase de obligación en su conjunto. En ese caso, se reconocerá la provisión (siempre que se cumplan los demás criterios para el reconocimiento).

Estimación fiable del importe de la obligación

- 25 La utilización de estimaciones es una parte esencial de la elaboración de los estados financieros que no menoscaba su fiabilidad. Esto es especialmente cierto en el caso de las provisiones, que por su naturaleza son más inciertas que la mayoría de las otras partidas del estado de situación financiera. Excepto en casos extremadamente inusuales, la entidad será capaz de determinar un conjunto de desenlaces posibles y podrá, por tanto, realizar una estimación para el importe de la obligación lo suficientemente fiable como para utilizarlo en el reconocimiento de la provisión.
- 26 En el caso extremadamente inusual de que no se pueda hacer ninguna estimación fiable, se estará ante un pasivo que no puede ser objeto de reconocimiento. El pasivo se declarará como un pasivo contingente (véase el párrafo 86).

Pasivos contingentes

- 27 **Las entidades no reconocerán los pasivos contingentes.**
- 28 Se declarará un pasivo contingente, según lo exigido en el párrafo 86, salvo que la posibilidad de que se requiera una salida de recursos que incorporen beneficios económicos se considere remota.
- 29 Cuando la entidad sea responsable solidaria en relación con una determinada obligación, la parte de la obligación que se espera que cumplan los demás responsables se tratará como un pasivo contingente. En este caso, la entidad reconocerá una provisión por la parte de la obligación para cuya liquidación sea probable una salida de recursos que incorporen beneficios económicos, salvo en la circunstancia extremadamente inusual de que no se pueda hacer una estimación fiable de tal importe.
- 30 Los pasivos contingentes pueden evolucionar de manera diferente a la inicialmente esperada. Por tanto, serán objeto de evaluación constante con el fin de determinar si se ha convertido en probable que se requiera una salida de recursos que incorporen beneficios económicos. Si se estima probable, para una partida tratada anteriormente como pasivo contingente, la salida de tales recursos económicos, se reconocerá la correspondiente provisión en los estados financieros del ejercicio en el que cambie la probabilidad (salvo en la circunstancia extremadamente inusual de que no se pueda hacer una estimación fiable de tal importe).

Activos contingentes

- 31 **Las entidades no reconocerán los activos contingentes.**

² La interpretación del término «probable» en esta Norma («mayor posibilidad de que un suceso se produzca que de que no se produzca») no es necesariamente de aplicación a otras Normas.

- 32 Normalmente, los activos contingentes se derivan de sucesos inesperados o no planificados de los cuales nace la posibilidad de una entrada de beneficios económicos en la entidad. Un ejemplo puede ser la pretensión que la entidad intenta hacer efectiva a través de un proceso judicial, cuyo desenlace es incierto.
- 33 Los activos contingentes no son objeto de reconocimiento en los estados financieros, puesto que ello podría significar el reconocimiento de un ingreso que quizá no se realice nunca. No obstante, cuando la realización del ingreso sea prácticamente cierta, el activo correspondiente no es de carácter contingente y, por tanto, es apropiado reconocerlo.
- 34 Los activos contingentes se declararán según lo previsto en el párrafo 89 cuando sea probable una entrada de beneficios económicos.
- 35 Los activos contingentes se evaluarán de forma continuada a fin de asegurar que su evolución se refleja apropiadamente en los estados financieros. En el caso de que la entrada de beneficios económicos pase a ser prácticamente cierta, se procederá al reconocimiento del activo y del ingreso conexo en los estados financieros del ejercicio en el que dicho cambio haya tenido lugar. Si la entrada de beneficios económicos se ha convertido en probable, la entidad informará sobre el correspondiente activo contingente (véase el párrafo 89).

Valoración

Mejor estimación

- 36 **El importe reconocido como provisión debe ser la mejor estimación, al final del ejercicio, del desembolso necesario para liquidar la obligación presente.**
- 37 La mejor estimación del desembolso necesario para liquidar la obligación presente vendrá constituida por el importe, evaluado de forma racional, que la entidad tendría que pagar para liquidar la obligación al final del ejercicio o para transferirla a un tercero en esa fecha. Con frecuencia es imposible o muy caro liquidar o transferir el importe de la obligación al final del ejercicio. No obstante, la estimación del importe que la entidad vaya a necesitar para proceder a la liquidación o a la transferencia citados proporcionará la mejor estimación del desembolso necesario para liquidar la obligación presente al final del ejercicio.
- 38 Las estimaciones de cada uno de los desenlaces posibles, así como de su efecto financiero, se determinarán por el juicio de la dirección de la entidad, complementado por la experiencia que se tenga en transacciones similares y, en algunos casos, por informes de expertos independientes. La evidencia que se ha de considerar incluye, asimismo, cualquier tipo de información adicional derivada de sucesos ocurridos tras el final del ejercicio.
- 39 Las incertidumbres que rodean al importe que se ha de reconocer como provisión se tratan de diferentes formas, atendiendo a las circunstancias particulares de cada caso. En el caso de que la provisión que se está valorando se refiera a un gran número de casos individuales, la obligación se estimará ponderando todos los posibles desenlaces por sus probabilidades asociadas. El nombre de este método estadístico es el de «valor esperado». La provisión, por tanto, será diferente dependiendo de si la probabilidad de que se produzca una pérdida de un importe determinado es, por ejemplo, del 60 % o del 90 %. En el caso de que el rango de desenlaces posibles sea continuo y cada punto del mismo tenga la misma probabilidad que otro, se utilizará el valor intermedio del intervalo.

Ejemplo
<p>La entidad vende sus productos con garantía, de forma que los consumidores tienen cubierto el coste de las reparaciones de cualquier defecto de manufactura que pueda aparecer hasta seis meses después de la compra. Si se detectaran defectos menores en todos los productos vendidos, los costes de reparación ascenderían a 1 millón. En el caso de que se detectaran defectos importantes en todos los productos vendidos, los costes correspondientes de reparación ascenderían a 4 millones. La experiencia y las expectativas futuras de la entidad indican que, para el año próximo, no aparecerán defectos en el 75 % de los artículos, se detectarán defectos menores en el 20 % y en el restante 5 %</p>

Ejemplo
<p>aparecerán defectos importantes. De acuerdo con el párrafo 24, la entidad habrá de evaluar la salida probable de recursos para cubrir la garantía del conjunto de los artículos.</p> <p>El valor esperado del coste de las reparaciones será:</p> <p>[75 % de cero] + [20 % de 1.000.000] + [5 % de 4.000.000] = 400.000</p>

- 40 Cuando se esté evaluando una obligación aislada, la mejor estimación del pasivo puede venir constituida por el desenlace individual que resulte más probable. No obstante, también en este caso la entidad considerará otros desenlaces posibles. En el caso de que los otros desenlaces posibles sean o bien mayoritariamente más elevados o bien mayoritariamente más reducidos que el desenlace más probable, la mejor estimación será un importe más alto o más bajo. Por ejemplo, si la entidad ha de corregir un defecto importante en una planta industrial de gran dimensión que ha construido para un determinado cliente, el desenlace más probable puede que sea que la reparación se consiga al primer intento a un coste de 1.000, pero se dotará una provisión de mayor cuantía si existe una probabilidad de que se requiera más de un intento.
- 41 La provisión se valora antes de impuestos, puesto que sus consecuencias fiscales, así como los cambios que pueda sufrir su valor, se tratan en la NIC 12.

Riesgos e incertidumbres

- 42 **Para realizar la mejor estimación de la provisión, deben tenerse en cuenta los riesgos e incertidumbres que, inevitablemente, rodean a muchos sucesos y circunstancias.**
- 43 Con el término riesgo se describe la variabilidad de los desenlaces posibles. Un ajuste por la existencia de riesgo puede aumentar el importe por el que se valora un pasivo. Será preciso tener precaución al realizar juicios profesionales en condiciones de incertidumbre, de manera que no se sobrevaloren los activos o los ingresos ordinarios y que no se infravaloren los pasivos o los gastos. No obstante, la incertidumbre no es una justificación para la creación de provisiones excesivas o para la sobrevaloración deliberada de los pasivos. Por ejemplo, si el coste estimado de un desenlace particularmente adverso se evalúa de forma prudente, entonces tal desenlace no se tratará deliberadamente como más probable que lo que efectivamente es. Es preciso tener cuidado para evitar la duplicación de los ajustes por riesgo e incertidumbre, con la consiguiente sobrevaloración del importe de la provisión.
- 44 Las incertidumbres relacionadas con el importe del desembolso se declararán de acuerdo con lo establecido en el párrafo 85, letra (b).

Valor actual

- 45 **Cuando resulte importante el efecto del valor temporal del dinero, el importe de la provisión será el valor actual de los desembolsos que se espera sean necesarios para liquidar la obligación.**
- 46 Debido al valor temporal del dinero, las provisiones que se refieran a salidas de efectivo que se produzcan poco después del final del ejercicio resultan más onerosas que aquellas referidas a salidas por igual importe, pero en fechas más lejanas. El importe de las provisiones, por tanto, será objeto de descuento cuando el efecto de hacerlo resulte significativo.
- 47 **El tipo o tipos de descuento deben ser tipos antes de impuestos que reflejen las evaluaciones corrientes de mercado del valor temporal del dinero y los riesgos específicos del pasivo correspondiente. El tipo o tipos de descuento no deben reflejar los riesgos que hayan dado lugar a un ajuste al hacer las estimaciones de los flujos de efectivo futuros.**

Sucesos futuros

- 48 Los sucesos futuros que puedan afectar a la cuantía necesaria para liquidar la obligación deben reflejarse en la evaluación de la misma, siempre que haya una evidencia objetiva suficiente de que se producirán.**
- 49 Las expectativas sobre sucesos futuros pueden ser particularmente importantes en la valoración de las provisiones. Por ejemplo, la entidad puede creer que el coste de limpiar un determinado emplazamiento al final de su vida útil se verá reducido gracias a futuros cambios en la tecnología. El importe que se reconozca como provisión habrá de reflejar una expectativa razonable de observadores objetivos y técnicamente cualificados, teniendo en cuenta toda la experiencia disponible sobre la tecnología que será posible utilizar en el momento de proceder a la limpieza. De esta forma, resultará apropiado incluir, por ejemplo, las reducciones de coste relacionadas con el aumento de experiencia en la aplicación de la tecnología actual o el coste esperado de aplicar la tecnología actual en operaciones de limpieza mayores o más complejas que las que se han llevado a cabo previamente. No obstante, la entidad no anticipará el desarrollo de una tecnología de limpieza completamente nueva a menos que ello esté apoyado por una evidencia objetiva suficiente.
- 50 Se tendrá en cuenta el efecto de una posible legislación nueva al valorar las obligaciones ya existentes cuando haya suficiente evidencia objetiva de que la aprobación de dicha legislación es prácticamente segura. La variedad de circunstancias que surgen en la práctica hacen imposible especificar un solo suceso que, en todos los casos, dé lugar a una evidencia objetiva suficiente. Por otra parte, la evidencia es necesaria tanto en lo que la legislación vaya a exigir, como en que será prácticamente seguro que se aprobará y se aplicará debidamente. En muchos casos, no existirá evidencia objetiva suficiente hasta el momento en que se haya promulgado la legislación.

Enajenación o disposición por otra vía esperada de activos

- 51 Las ganancias esperadas por la enajenación o disposición por otra vía de activos no deben ser tenidas en cuenta al evaluar el importe de la provisión.**
- 52 Las ganancias esperadas por la enajenación o disposición por otra vía de activos no se tomarán en cuenta al valorar el importe de la provisión, incluso en el caso de que la enajenación o disposición por otra vía en cuestión esté ligada estrechamente al suceso que ha dado lugar a la provisión. Por el contrario, la entidad reconocerá las ganancias por la enajenación o disposición por otra vía esperada de activos en el momento que se especifica en la Norma que se refiera al tipo de activo en cuestión.

Reembolsos

- 53 En el caso de que se espere que una parte o la totalidad del desembolso necesario para liquidar la provisión le sea reembolsado por un tercero, tal reembolso será objeto de reconocimiento únicamente cuando sea prácticamente segura su recepción si la entidad liquida la obligación objeto de la provisión. El reembolso, en tal caso, debe ser tratado como un activo independiente. El importe reconocido por el reembolso no debe exceder del importe de la provisión.**
- 54 En el estado del resultado global, el gasto relacionado con la provisión puede presentarse deduciendo el importe reconocido por el reembolso a recibir.**
- 55 En ciertas ocasiones, la entidad puede considerar el hecho de que un tercero se hará cargo de la totalidad, o de parte, del desembolso requerido para liquidar una provisión (por ejemplo, a través de la existencia de contratos de seguro, de cláusulas de indemnización o de garantías de proveedores). El tercero en cuestión puede, o bien reembolsar los importes ya pagados por la entidad, o bien pagar tales cantidades directamente.
- 56 En muchos casos, la entidad responderá de la totalidad del importe, de forma que tendrá que liquidarlo por entero si el tercero no paga por cualquier razón. En tal situación, la provisión se reconocerá por el importe total del pasivo, y se procederá a reconocer separadamente un activo por el reembolso esperado cuando sea prácticamente seguro que se vaya a recibir si la entidad hace frente al pasivo.

- 57 En algunos casos, la entidad puede no tener que responder de los costes si el tercero responsable deja de realizar el desembolso. En tal caso, la entidad no tendrá responsabilidad por tales costes y, por tanto, no se incluirán en el cálculo de la provisión.
- 58 Como se ha resaltado en el párrafo 29, una obligación por la que la entidad es responsable de forma solidaria será un pasivo contingente por la parte y en la medida que se espere sea liquidada por los terceros en cuestión.

Cambios en el valor de las provisiones

- 59 **Las provisiones deben revisarse al final de cada ejercicio y ajustarse para reflejar la mejor estimación existente en ese momento. En el caso de que ya no sea probable la salida de recursos que incorporen beneficios económicos para liquidar la obligación correspondiente, se procederá a revertir la provisión.**
- 60 Cuando se utilice el descuento para determinar el importe de la provisión, el importe en libros de la misma aumentará en cada ejercicio para reflejar el paso del tiempo. Tal incremento se reconocerá como un coste por intereses.

Aplicación de las provisiones

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

Aplicación de las reglas de reconocimiento y valoración

Pérdidas de explotación futuras

- 63 **No deben reconocerse provisiones por pérdidas de explotación futuras.**
- 64 Las pérdidas de explotación futuras no cumplen las condiciones de la definición de pasivo del párrafo 10, ni tampoco los criterios generales para el reconocimiento de las provisiones establecidos en el párrafo 14.
- 65 Las expectativas de pérdidas de explotación futuras pueden ser indicativas de que ciertos activos de la explotación han sufrido un deterioro del valor. La entidad deberá comprobar si esos activos han sufrido un deterioro del valor, según establece la NIC 36 *Deterioro del valor de los activos*.

Contratos de carácter oneroso

- 66 **Si la entidad tiene un contrato de carácter oneroso, las obligaciones presentes que se deriven del mismo deben ser reconocidas y valoradas como provisiones.**
- 67 Muchos contratos (por ejemplo, algunas órdenes rutinarias de compra) pueden ser revocados sin pagar ninguna compensación a la otra parte, y por tanto no producirán obligación alguna. Otros contratos establecen tanto derechos como obligaciones para cada una de las partes contratantes. Cuando ciertas circunstancias convierten en onerosos tales contratos, estos quedan incluidos dentro del ámbito de aplicación de esta Norma, y existirá un pasivo que se reconocerá. Los contratos pendientes de ejecución que no sean de carácter oneroso quedan fuera del ámbito de aplicación de la Norma.

- 68 En esta Norma se define un contrato de carácter oneroso como aquel en el que los costes inevitables de cumplir con las obligaciones que conlleva exceden a los beneficios económicos que se esperan recibir del mismo. Los costes inevitables del contrato reflejarán los menores costes netos por resolver el mismo, o lo que es igual, el importe menor entre el coste de cumplir sus cláusulas y la cuantía de las compensaciones o multas que se deriven de su incumplimiento.
- 68A El coste del cumplimiento de un contrato comprende los costes directamente relacionados con el contrato. Los costes directamente relacionados con el contrato consisten en los dos conceptos siguientes:
- (a) los costes incrementales del cumplimiento del mismo, por ejemplo, mano de obra y materiales directos, y
 - (b) la asignación de otros costes que estén directamente relacionados con el cumplimiento de contratos, por ejemplo, la asignación del cargo por amortización de un elemento del inmovilizado material utilizado en el cumplimiento del mismo, entre otros.
- 69 Antes de proceder a dotar una provisión independiente por causa de un contrato de carácter oneroso, la entidad reconocerá cualquier pérdida por deterioro del valor que hayan sufrido los activos empleados para el cumplimiento del contrato (véase la NIC 36).

Reestructuración

- 70 Los siguientes ejemplos recogen sucesos que pueden cumplir con la definición de reestructuración:
- (a) venta o liquidación de una línea de negocio;
 - (b) la clausura de un emplazamiento de la empresa en un país o región o bien la reubicación de las actividades que se ejercían en un país o región a otros distintos;
 - (c) los cambios en la estructura de gestión, por ejemplo, la eliminación de un nivel de directivos empresariales, y
 - (d) las reorganizaciones importantes que tienen un efecto significativo sobre la naturaleza y enfoque de las actividades de la entidad.
- 71 Se reconocerá una provisión por costes de reestructuración únicamente cuando se cumplan los criterios generales de reconocimiento de provisiones establecidos en el párrafo 14. En los párrafos 72 a 83 se determina cómo aplicar los criterios generales de reconocimiento al caso de las reestructuraciones.
- 72 **Únicamente surge una obligación implícita de reestructuración cuando la entidad:**
- (a) **tiene un plan formal y detallado para proceder a la reestructuración, en el que se identifican, al menos:**
 - (i) **las actividades empresariales, o la parte de las mismas, implicadas;**
 - (ii) **las principales ubicaciones afectadas;**
 - (iii) **la ubicación, la función y el número aproximado de los empleados que serán indemnizados tras prescindir de sus servicios;**
 - (iv) **los desembolsos que se llevarán a cabo, y**
 - (v) **las fechas en las que el plan será implementado, y**
 - (b) **ha generado una expectativa válida entre los afectados de que llevará a cabo la reestructuración, ya sea por haber comenzado a ejecutar el plan o por haber anunciado sus principales características a los mismos.**
- 73 La evidencia de que la entidad ha comenzado a ejecutar el plan de reestructuración podría venir dada, por ejemplo, por el desmantelamiento de las instalaciones o la venta de los activos correspondientes, o por el anuncio público de las principales características del plan. El anuncio público del plan detallado de

reestructuración constituirá una obligación implícita de reestructuración únicamente si se hace de tal manera y con suficiente detalle (es decir, dando a conocer las principales características del mismo) que genere expectativas válidas entre los terceros implicados, como los clientes, proveedores y empleados (o sus representantes), de que la entidad va a llevar efectivamente a cabo la reestructuración.

- 74 Para que el plan sea suficiente como para dar lugar a una obligación implícita para la entidad al ser comunicado a los que resulten afectados por él es necesario que su ejecución esté planeada para comenzar en cuanto sea posible y completarse según un calendario que haga improbable cualquier cambio significativo sobre lo inicialmente previsto. Si, por el contrario, se espera que transcurra un largo período de tiempo antes de que la reestructuración comience o bien que la reestructuración requiera un intervalo de tiempo no razonable por dilatado, es improbable que el plan produzca expectativas válidas entre los terceros afectados de que la entidad se ha comprometido a llevar a cabo una reestructuración, puesto que el calendario de actuaciones deja abierta la posibilidad de que la entidad cambie sus planes iniciales.
- 75 Toda decisión de la dirección o del órgano de administración de proceder a una reestructuración adoptada antes del final del ejercicio no dará lugar a una obligación implícita al final del ejercicio a menos que la entidad, antes del final de dicho ejercicio, haya:
- (a) empezado a ejecutar el plan de reestructuración, o
 - (b) anunciado las principales características del plan de reestructuración a todos los que vayan a resultar afectados por el mismo, de una manera suficientemente concreta como para producir, en los mismos, una expectativa válida de que la entidad va a llevar a cabo la reestructuración.

Si una entidad no empieza a ejecutar un plan de reestructuración o anuncia sus principales características a los afectados hasta después de finalizado el ejercicio, se exige la revelación de información con arreglo a la NIC 10 *Hechos posteriores al ejercicio* si la reestructuración es significativa y cabe esperar razonablemente que la no revelación influya en las decisiones que adopten los usuarios principales de los estados financieros con propósito general sobre la base de dichos estados financieros, que proporcionan información financiera sobre la entidad.

- 76 Aunque una obligación implícita no se genera solo por una decisión tomada por la dirección de la empresa, puede resultar de otros sucesos anteriores unidos a tal decisión. Por ejemplo, las negociaciones con los representantes de los empleados para discutir las indemnizaciones por despido, o con posibles compradores para la venta de una actividad, solo pueden concluirse con la aprobación correspondiente del órgano de administración. Una vez que se ha conseguido esta aprobación, y ha sido comunicada a la otra parte, la entidad tiene una obligación implícita de reestructurar, siempre y cuando se cumplan las condiciones del párrafo 72.
- 77 En algunos países, la decisión última de la reestructuración descansa en un órgano o junta entre cuyos miembros se incluyen representantes de intereses distintos de los que corresponden a la dirección (por ejemplo, de empleados), o bien es preciso informar convenientemente a tales representantes antes de que el órgano de administración tome la decisión. En tanto en cuanto la decisión tomada por este órgano implica la comunicación a los anteriores representantes, puede dar lugar a una obligación implícita de reestructurar.
- 78 No surge obligación alguna de vender una de las actividades hasta que la entidad esté obligada a dicha venta, es decir, hasta que exista un acuerdo de venta vinculante.**
- 79 Incluso en el caso de que la entidad haya tomado la decisión de vender una determinada actividad y haya anunciado públicamente su decisión, no estará comprometida a la venta hasta que haya identificado al comprador y exista un acuerdo de venta vinculante. Hasta que se alcance dicho acuerdo vinculante, la entidad puede cambiar sus intenciones iniciales y tendrá que actuar de manera diferente si no puede encontrar un comprador que le ofrezca condiciones aceptables. Cuando se contempla la venta de una actividad como parte de una operación de reestructuración, se comprobará el posible deterioro del valor de los activos pertenecientes a dicha actividad según lo establecido en la NIC 36. Si la venta es solo una parte de una reestructuración, podría surgir una obligación implícita en relación con otros aspectos de la reestructuración antes de que exista un acuerdo de venta vinculante.
- 80 La provisión por reestructuración debe incluir solo los desembolsos que se deriven directamente de la reestructuración, que son aquellos que de forma simultánea:**

- (a) **vienen necesariamente impuestos por la reestructuración, y**
- (b) **no están asociados con las actividades actuales de la entidad.**

81 Las provisiones por reestructuración no incluyen costes tales como los de:

- (a) formación o reubicación del personal que permanezca dentro de la entidad;
- (b) comercialización o publicidad, o
- (c) inversión en nuevos sistemas o redes de distribución.

Estos desembolsos tienen relación con la gestión futura de la actividad, y por tanto no se considerarán pasivos derivados de la reestructuración al final del ejercicio. Tales desembolsos se tratarán, contablemente, de la misma manera que si se produjeran con independencia de la reestructuración.

82 Las pérdidas de explotación futuras identificables hasta la fecha de la reestructuración no se incluirán en el importe de la provisión, salvo que estén relacionadas con un contrato de carácter oneroso, tal como se define en el párrafo 10.

83 Como se exige en el párrafo 51, las posibles ganancias derivadas de la enajenación o disposición por otra vía prevista de activos no se tendrán en consideración al valorar el importe de la provisión por reestructuración, incluso aunque la venta de activos se contemple en el marco de la propia reestructuración.

Información a revelar

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

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

No es preciso suministrar información comparativa.

85 **La entidad debe revelar, para cada tipo de provisión, información sobre los siguientes extremos:**

- (a) **una breve descripción de la naturaleza de la obligación contraída, así como el calendario esperado de las salidas de beneficios económicos producidos por la misma;**
- (b) **una indicación acerca de las incertidumbres relativas al importe o al calendario de dichas salidas. En los casos en que sea necesario para suministrar la información adecuada, la entidad debe revelar la información correspondiente a las principales hipótesis realizadas sobre los sucesos futuros a los que se refiere el párrafo 48, y**
- (c) **el importe de cualquier reembolso previsto, indicando la cuantía de los activos que hayan sido reconocidos en relación con dicho reembolso.**

86 **A menos que la posibilidad de una eventual salida de recursos para liquidarlo sea remota, la entidad debe proporcionar, para cada tipo de pasivo contingente al final del ejercicio, una breve descripción de la naturaleza del mismo y, cuando fuese posible:**

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

- 87 Para determinar qué provisiones o qué pasivos contingentes pueden agregarse en cada uno de los tipos o clases, es necesario considerar si la naturaleza de las partidas es lo suficientemente similar como para que una declaración única que las abarque todas cumpla con los requisitos establecidos en los párrafos 85, letras (a) y (b), y 86, letras (a) y (b). De esta forma, puede resultar apropiado considerar como un solo tipo de provisión los importes relativos a las garantías de los diferentes productos, pero no resultaría apropiado agrupar en un solo tipo de provisión los importes relativos a las garantías comunes y los referidos a reclamaciones judiciales.
- 88 Cuando de un mismo conjunto de circunstancias se derivan una provisión y un pasivo contingente, la entidad proporcionará la información complementaria exigida por los párrafos 84 a 86, de manera que se muestren la relación existente entre una y otro.
- 89 **En el caso de que sea probable la entrada de beneficios económicos, la entidad debe proporcionar una breve descripción de la naturaleza de los activos contingentes al final del ejercicio y, cuando sea posible, una estimación de sus efectos financieros, valorados aplicando los principios establecidos para las provisiones en los párrafos 36 a 52.**
- 90 Es importante que en la información que se proporcione sobre los activos de carácter contingente se eviten las indicaciones que puedan resultar engañosas respecto a la probabilidad de obtención de ingresos.
- 91 **Cuando no se revele la información exigida por los párrafos 86 y 89 porque no sea posible hacerlo, este hecho debe ser indicado.**
- 92 **En ciertos casos extremadamente inusuales, cabe esperar que la revelación de toda o de parte de la información exigida en los párrafos 84 a 89 perjudique gravemente a la entidad en un litigio con terceros relativo al objeto de las provisiones, los pasivos contingentes o los activos contingentes. En tales casos, no es preciso que la entidad revele esta información, pero debe describir la naturaleza genérica del litigio, junto con el hecho de que se ha omitido la información y las razones que han llevado a tomar tal decisión.**

Disposiciones transitorias

- 93 **El efecto de adoptar esta Norma en la fecha de entrada en vigor (o con anterioridad a la misma) se reflejará como un ajuste del saldo de apertura de las reservas por ganancias acumuladas en el ejercicio en que se aplique por primera vez. Se aconseja a las entidades, pero no se les exige, que ajusten el saldo de apertura de las reservas por ganancias acumuladas correspondientes al ejercicio más antiguo para el que presenten datos, reexpresando de nuevo toda la información comparativa ofrecida. En el caso de no reexpresar la información comparativa, este hecho debe ser indicado.**
- 94 [Eliminado]
- 94A El documento *Contratos de carácter oneroso: costes del cumplimiento de un contrato*, publicado en mayo de 2020, añadió el párrafo 68A y modificó el párrafo 69. Las entidades aplicarán esas modificaciones a los contratos cuyas obligaciones aún no hayan cumplido por completo al comienzo del ejercicio anual en el que apliquen por primera vez las modificaciones (la fecha de aplicación inicial). Las entidades no reexpresarán la información comparativa. En lugar de ello, las entidades reconocerán el efecto acumulado de la aplicación inicial de las modificaciones como un ajuste del saldo de apertura de las reservas por ganancias acumuladas u otro componente del patrimonio neto, según proceda, en la fecha de aplicación inicial.

Entrada en vigor

- 95 Esta Norma será de aplicación a los estados financieros anuales que abarquen ejercicios que comiencen a partir del 1 de julio de 1999. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Norma a ejercicios que comiencen antes del 1 de julio de 1999, revelará este hecho.
- 96 [Eliminado]
- 97 [Eliminado]
- 98 [Eliminado]
- 99 El documento *Mejoras anuales de las NIIF, Ciclo 2010–2012*, publicado en diciembre de 2013, modificó el párrafo 5 como modificación consiguiente derivada de la modificación de la NIIF 3. Las entidades aplicarán esa modificación de forma prospectiva a las combinaciones de negocios a las que se aplique la modificación de la NIIF 3.
- 100 La NIIF 15 *Ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes*, publicada en mayo de 2014, modificó el párrafo 5 y eliminó el párrafo 6. Las entidades aplicarán las modificaciones cuando apliquen la NIIF 15.
- 101 La NIIF 9, en su versión de julio de 2014, modificó el párrafo 2 y eliminó los párrafos 97 y 98. Las entidades aplicarán las modificaciones cuando apliquen la NIIF 9.
- 102 La NIIF 16, publicada en enero de 2016, modificó el párrafo 5. Las entidades aplicarán la modificación cuando apliquen la NIIF 16.
- 103 La NIIF 17, publicada en mayo de 2017, modificó el párrafo 5. Las entidades aplicarán la modificación cuando apliquen la NIIF 17.
- 104 El documento *Definición de importancia relativa* (modificaciones de la NIC 1 y la NIC 8), publicado en octubre de 2018, modificó el párrafo 75. Las entidades aplicarán las modificaciones de forma prospectiva a los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2020. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica las modificaciones a un ejercicio anterior, revelará este hecho. Las entidades aplicarán las referidas modificaciones cuando apliquen las modificaciones de la definición de «importancia relativa» del párrafo 7 de la NIC 1 y los párrafos 5 y 6 de la NIC 8.
- 105 El documento *Contratos de carácter oneroso: costes del cumplimiento de un contrato*, publicado en mayo de 2020, añadió el párrafo 68A y 94A y modificó el párrafo 69. Las entidades aplicarán las modificaciones a los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2022. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica las modificaciones a un ejercicio anterior, revelará este hecho.