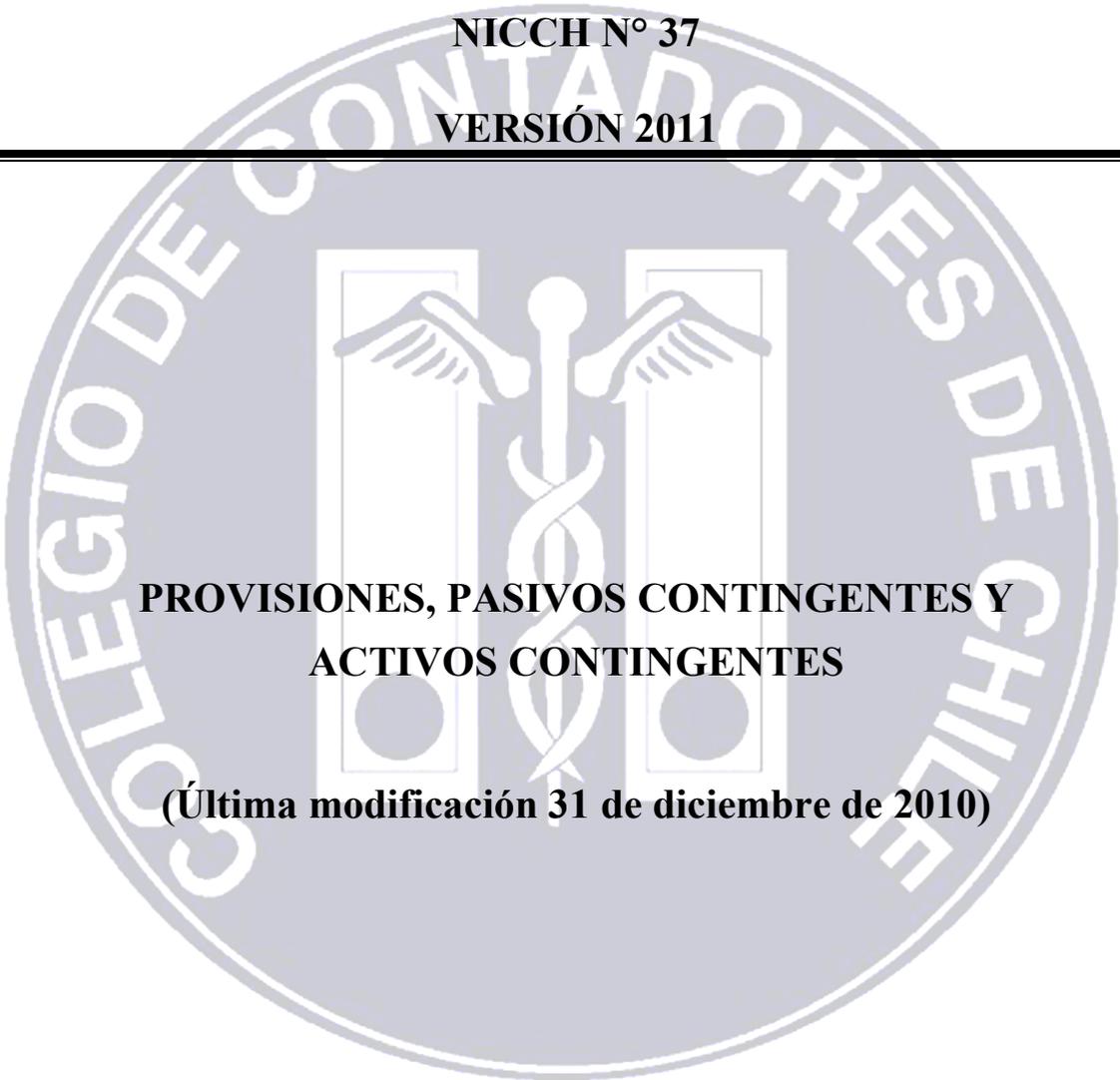


ANEXO B - 25

NORMA DE INFORMACIÓN CONTABLE - CHILE

NICCH N° 37

VERSIÓN 2011

The logo of the Colegio de Contadores de Chile is a circular emblem. It features a central caduceus (a staff with two snakes entwined around it and wings at the top) superimposed on a background of two vertical rectangular panels. The text "COLEGIO DE CONTADORES DE CHILE" is written in a circular path around the central emblem.

**PROVISIONES, PASIVOS CONTINGENTES Y
ACTIVOS CONTINGENTES**

(Última modificación 31 de diciembre de 2010)

ÍNDICE

Norma de Información Contable - Chile N° 37 ***Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes***

Párrafos

OBJETIVO	
ALCANCE	1-9
DEFINICIONES	10-13
Provisiones y otros pasivos	11
Relación entre provisiones y pasivos contingentes	12-13
RECONOCIMIENTO	14-35
Provisiones	14-26
Obligación actual	15-16
Hecho pasado	17-22
Flujos probables de egresos de recursos incorporando beneficios económicos	23-24
Estimación fiable de la obligación	25-26
Pasivos contingentes	27-30
Activos contingentes	31-35
MEDICIÓN	36-52
Mejor estimación	36-41
Riesgos e incertidumbres	42-44
Valor actual	45-47
Hechos futuros	48-50
Enajenaciones esperadas de activos	51-52
REEMBOLSOS	53-58
CAMBIOS EN LAS PROVISIONES	59-60
UTILIZACIÓN DE LAS PROVISIONES	61-62
APLICACIÓN DE LAS REGLAS DE RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN	63-83
Pérdidas operacionales futuras	63-65
Contratos de carácter oneroso	66-69
Reestructuración	70-83
INFORMACIÓN A REVELAR	84-92
DISPOSICIONES TRANSITORIAS	93
FECHA DE VIGENCIA	95-97

BOLETÍN TÉCNICO N° 79
ALERTA SOBRE DERECHOS DE PROPIEDAD

El Boletín Técnico N° 79, incluyendo sus anexos y cualquier otro material complementario, está basado en las Normas Internacionales de Información Financiera – NIIF (International Financial Reporting Standards – IFRS) y en la normativa internacional complementaria, emitidas por el International Accounting Standards Board (IASB). Las IFRS son propiedad exclusiva del International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF) y pueden ser obtenidas directamente de dicha entidad. Su texto oficial es aquel publicado en inglés y, en caso de realizarse cualquier modificación para facilitar su adopción, dicha modificación o alteración debe quedar debidamente indicada en el texto del documento que se utilice al efecto.

En virtud de un acuerdo firmado entre ambas entidades, se ha autorizado expresa y exclusivamente al Colegio de Contadores de Chile A.G. (el Colegio) para utilizar este material, exclusivamente en el país, como base de las normas que se han incorporado al presente Boletín bajo la denominación: Normas de Información Financiera de Chile (NIFCH), facilitando de esta forma el cumplimiento del mandato conferido al Colegio en virtud de la Ley 13.011, que le asigna la responsabilidad de emitir las normas profesionales que se deben observar en el país.

En consecuencia, el contenido del boletín y sus anexos está protegido por derechos de propiedad y queda estrictamente prohibida su reproducción parcial o total, por cualquier medio, sin la autorización expresa del Colegio, que debe constar por escrito.

Cualquier tema relacionado con publicaciones o derechos de autor en relación al material oficial en inglés, debe ser dirigido a:

IASCF Publications Department
30 Cannon Street, London EC4M 6XH
United Kingdom
Telephone: +44 (0)20 7246 6410
Fax: +44 (0)20 7246 6411
Web: www.iasb.org

Declaración requerida por el IASB

These Standards are based on the International Financial Reporting Standards and other International Accounting Standards Board (IASB) publications. International Financial Reporting Standards and other IASB publications are copyright of the International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF). In the event that any Standard has been amended to facilitate its adoption into National Law, this amendment will be clearly indicated in the text of the Standard. The approved text of International Financial Reporting Standards and other IASB Publications is the text that is published by the IASCF in English, copies of which may be obtained from IASCF.

IASCF has waived to the Colegio de Contadores de Chile A.G. the right to assert its copyright in the above materials in the territory of Chile, except with sovereign consent. The IASCF reserves all rights outside of the aforementioned territory.

Norma de Información Contable - Chile N° 37

Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes

Objetivo

El objetivo de esta Norma es asegurar que se apliquen los criterios de reconocimiento y las bases de la medición de las provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes y que se revele la información suficiente, por medio de las notas a los estados financieros, como para permitir a los usuarios entender su naturaleza, oportunidad y montos relacionados.

Alcance

- 1 **Esta Norma será aplicada por todas las entidades, al contabilizar provisiones, pasivos y activos contingentes, excepto:**
 - (a) **los que resulten de contratos obligatorios de ejecución, excepto cuando el contrato es oneroso y**
 - (b) (eliminado en texto original en inglés)
 - (c) **aquéllos cubiertos por otra Norma.**
- 2 Esta Norma no es aplicable a instrumentos financieros (incluyendo las garantías) que estén dentro del alcance de la NIFCH 9: *Instrumentos Financieros*.
- 3 Los contratos obligatorios de ejecución son aquéllos en los que las partes no han cumplido ninguna de las obligaciones a las que se comprometieron, o bien en los que ambas partes han cumplido parcialmente y en igual medida, sus compromisos. Esta Norma no se aplica a los contratos obligatorios de ejecución, salvo que tengan carácter oneroso para la entidad.
- 4 (Eliminado en texto original en inglés.)
- 5 Cuando alguna otra Norma trate un tipo específico de provisión, pasivos contingentes o activos contingentes, una entidad aplica esa Norma en lugar de esta Norma. Por ejemplo, algunos tipos de provisiones se tratan en:
 - (a) contratos de construcción (ver la NICCH 11 *Contratos de Construcción*);
 - (b) impuesto a la renta (ver la NICCH 12 *Impuestos a la Renta*);
 - (c) arrendamientos (ver la NICCH 17 *Arrendamientos*). Sin embargo, como la NICCH 17 no contiene ninguna especificación sobre cómo tratar arrendamientos operativos que resulten ser onerosos para la entidad, esta Norma es aplicable a tales casos;
 - (d) beneficios a los empleados (ver la NICCH 19 *Beneficios a los Empleados*) y
 - (e) contratos de seguro (ver la NIFCH 4 *Contratos de Seguro*). No obstante, esta Norma es aplicable a las provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes de una entidad aseguradora que sean diferentes de sus obligaciones y derechos en virtud de contratos de seguro que estén dentro del alcance de la NIFCH 4.

- 6 Ciertas partidas, tratadas como provisiones, pueden estar relacionadas con el reconocimiento de algún ingreso ordinario, por ejemplo en el caso que la entidad otorgue ciertas garantías a cambio de un honorario. Esta Norma no trata el reconocimiento de ingresos ordinarios. La NICCH 18 *Ingresos Ordinarios*, identifica las circunstancias en que los ingresos ordinarios son reconocidos y proporciona una guía práctica para aplicar los criterios de reconocimiento. Esta Norma no cambia los requerimientos de la NICCH 18.
- 7 Esta Norma define las provisiones como pasivos por montos o vencimientos inciertos. En algunos países, el término “provisión” se utiliza en el contexto de partidas tales como la depreciación y también para denominar el reconocimiento de la pérdida de valor por deterioro de activos o de deudores de dudoso cobro: estos son ajustes del valor de libros de activos y no se tratan en esta Norma.
- 8 Otras Normas especifican si desembolsos son tratados como activos o como gastos. Estos temas no son tratados en esta Norma. De acuerdo con ello, esta Norma no prohíbe ni requiere la activación de los costos reconocidos cuando se efectúa una provisión.
- 9 Esta Norma es aplicable a las provisiones por reestructuración (incluyendo las operaciones discontinuadas). Cuando una reestructuración cumple con la definición de operación discontinuada, la NIFCH 5 *Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Descontinuadas*, puede requerir revelar información adicional sobre la misma.

Definiciones

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

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

Un *pasivo* es una obligación actual de la entidad, surgida a raíz de hechos pasados, en cuya liquidación, se espera resultará en un flujo de egresos de recursos desde la entidad que incorporan beneficios económicos.

Un *hecho que da origen a una obligación* es todo aquel hecho del que nace una obligación de pago, de tipo legal o implícita para la entidad, de forma que a la entidad no le queda otra alternativa más realista que liquidar esa obligación.

Una *obligación legal* es una obligación que deriva de:

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

Una *obligación implícita* es una obligación que se deriva de las actuaciones de una entidad, en las que:

- (a) debido a un patrón establecido de comportamiento en el pasado, a normas de conocimiento público o a una declaración corriente efectuada de forma suficientemente concreta, la entidad ha puesto de manifiesto ante terceros que está dispuesta a aceptar cierto tipo de responsabilidades y
- (b) como consecuencia de lo anterior, la entidad ha creado una expectativa válida, ante aquellos terceros que cumplirá con esas responsabilidades.

Un *pasivo contingente* es:

- (a) una obligación posible, surgida a raíz de hechos pasados, cuya existencia ha de ser confirmada sólo por la ocurrencia, o en su caso por la no ocurrencia, de uno o más hechos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la entidad; o
- (b) una obligación actual, surgida a raíz de hechos pasados, que no se ha reconocido debido a que:
 - (i) no es probable que se requiera de un flujo de egresos de recursos incorporando beneficios económicos para liquidar la obligación, o
 - (ii) el monto de la obligación no puede ser medido con suficiente fiabilidad.

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

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

Una *reestructuración* es un programa, planificado y controlado por la Administración de la entidad, cuyo efecto es un cambio significativo en ya sea:

- (a) el alcance de la actividad llevada a cabo por la entidad o
- (b) la manera de dirigir la gestión de su actividad.

Provisiones y otros pasivos

- 11 Las provisiones pueden diferenciarse de otros pasivos, tales como cuentas por pagar comerciales y otras obligaciones devengadas, debido a la existencia de incertidumbre acerca del momento del vencimiento o del monto de los desembolsos futuros necesarios para su liquidación. En contraste con las provisiones:
- (a) las cuentas por pagar son pasivos para pagar por bienes o servicios que han sido recibidos o suministrados y han sido facturados o formalmente acordados con el proveedor y

- (b) las obligaciones devengadas son pasivos para pagar por bienes o servicios que han sido recibidos o suministrados, pero no han sido pagados, facturados o formalmente acordados con el proveedor, incluyendo montos adeudados a empleados (por ejemplo el monto de las vacaciones devengadas). Aunque a veces sea necesario estimar el monto 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, como parte de cuentas por pagar y otras obligaciones por pagar, mientras que las provisiones se presentan de forma separada.

Relación entre provisiones y pasivos contingentes

- 12 En un contexto general, todas las provisiones son de naturaleza contingente, debido a que existe incertidumbre sobre el momento del vencimiento o sobre el monto. Sin embargo, en esta Norma, el término “contingente” se utiliza para designar activos y pasivos que no han sido objeto de reconocimiento en los estados financieros, debido a que su existencia quedará confirmada solamente tras la ocurrencia, o la no ocurrencia, de uno o más hechos 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 para su reconocimiento.
- 13 Esta Norma distingue entre:
 - (a) provisiones: que ya han sido reconocidas como pasivos (suponiendo que su monto haya podido ser estimado de forma fiable) debido a que representan obligaciones actuales y que es probable que un flujo de egresos de recursos que incorporan beneficios económicos será requerido para liquidar la obligación y
 - (b) pasivos contingentes: los cuales no han sido reconocidos como pasivos debido a que son ya sea:
 - (i) obligaciones posibles, en la medida que todavía se tiene que confirmar si la entidad tiene una obligación actual que puede suponerle flujo de egresos de recursos que incorporen beneficios económicos o
 - (ii) obligaciones actuales que no cumplen los criterios de reconocimiento de esta Norma (ya sea porque no es probable que, para su liquidación, se produzcan flujos de egresos de recursos que incorporen beneficios económicos, o porque no pueda hacerse una estimación suficientemente fiable del monto de la obligación).

Reconocimiento

Provisiones

- 14 **Una provisión se reconocerá cuando:**
 - (a) **una entidad tiene una obligación actual (ya sea legal o implícita) como resultado de un hecho pasado;**

- (b) **es probable que un flujo de egresos de recursos incorporando beneficios económicos será requerido para liquidar la obligación y**
- (c) **puede hacerse una estimación fiable del monto de la obligación.**

Si no se cumplen estas condiciones, no se reconocerá una provisión.

Obligación actual

- 15 **En algunos casos inusuales no queda claro si existe o no una obligación actual. En estos casos, se considera que un hecho ocurrido en el pasado ha dado origen a una obligación actual sí, teniendo en cuenta toda la evidencia disponible, es más probable que no, que una obligación actual existe al cierre del período sobre el cual se informa.**
- 16 En casi todos los casos quedará claro si el hecho pasado, ha originado una obligación actual. En algunos casos inusuales, por ejemplo cuando están en curso procesos judiciales, puede estar en duda la ocurrencia o no de ciertos hechos, o si de tales hechos se deriva la existencia de una obligación actual. En tal caso, una entidad procede a determinar al cierre del período sobre el cual se informa la existencia o no de una obligación actual, teniendo en cuenta toda la evidencia disponible, incluyendo, por ejemplo, la opinión de expertos. La evidencia a considerar incluye, cualquier tipo de información adicional derivada de hechos ocurridos después del período sobre el cual se informa. A partir de tal evidencia:
 - (a) cuando fuera más probable que no, que una obligación actual existe al cierre del período sobre el cual se informa, la entidad reconoce una provisión (si se cumplen los criterios de reconocimiento) y
 - (b) cuando fuera más probable que no exista una obligación actual al cierre del período sobre el cual se informa, la entidad revela un pasivo contingente, a menos que la posibilidad de flujos de egresos de recursos incorporando beneficios económicos sea remota (ver el párrafo 86).

Hecho pasado

- 17 Un hecho pasado que conduce a una obligación actual, se denomina un hecho que da origen a una obligación. Para que un hecho sea de esta naturaleza, es necesario que la entidad no tenga, como consecuencia del mismo, otra alternativa más realista que liquidar la obligación creada por tal hecho. Este será el caso sólo si:
 - (a) el pago de la obligación es exigible por ley o
 - (b) en el caso de una obligación implícita, cuando el hecho (que puede ser una actuación de la propia entidad) haya creado expectativas válidas ante terceros que la entidad cumplirá con la obligación.
- 18 Los estados financieros tratan con la situación financiera de una entidad al cierre del período sobre el cual se informa y no a su posible situación en el futuro. Por lo tanto, no se pueden reconocer provisiones para gastos en los que sea necesario incurrir para operar en el futuro. Las únicas obligaciones reconocidas en el estado de situación financiera de una entidad son las que existen al cierre del período sobre el cual se informa.

- 19 Se reconocerán como provisiones sólo aquellas obligaciones, surgidas a raíz de hechos pasados, cuya existencia sea independiente de las acciones futuras de la entidad (es decir, de la gestión futura de la entidad). Ejemplos de tales obligaciones son las multas medioambientales o los costos de reparación de los daños medioambientales causados en contra de la ley, ambos de los cuales resultarían en un flujo de egresos incorporando beneficios económicos en su liquidación, independientemente de las actuaciones futuras de la entidad. De forma similar, una entidad reconoce una provisión por los costos por el retiro del servicio de una instalación de extracción de petróleo o de una central nuclear, siempre que esté obligada a reparar los daños ocasionados por su funcionamiento. En contraste con lo anterior y por causas de tipo comercial o requerimientos legales, una entidad puede desear o necesitar la realización de desembolsos para operar de una manera determinada en el futuro (un ejemplo, es la colocación de filtros de humo en un cierto tipo de fábrica). Debido a que la entidad puede evitar el desembolso futuro por sus actuaciones futuras, por ejemplo, cambiando la forma de su método de operación, no tiene una obligación actual de realizar ese desembolso futuro y, por lo tanto, no reconoce una provisión.
- 20 Una obligación actual siempre involucra a un tercero con el que se ha contraído la misma. No obstante, no es necesario conocer la identidad del tercero al que se le adeuda el pago, puesto que la obligación puede ser incluso con el público en general. Debido a que la obligación siempre implica un compromiso contraído con un tercero, cualquier decisión de la Administración o del Directorio de la entidad, no dará lugar a una obligación implícita, al cierre del período sobre el cual se informa, a menos que tal decisión haya sido comunicada antes del cierre del período sobre el cual se informa, a los afectados, de una manera suficientemente explícita como para crear una expectativa válida ante aquéllos terceros que la entidad cumplirá con sus responsabilidades.
- 21 Un hecho que no haya dado lugar al surgimiento inmediato de una obligación, puede hacerlo en una fecha posterior, por causa de los cambios legales o por actuaciones de la propia entidad (por ejemplo, una declaración pública suficientemente concreta) que den lugar a obligaciones implícitas. Por ejemplo, cuando se ha causado un daño ambiental, puede no haber obligación de afrontar las consecuencias. Sin embargo, la aparición de una ley nueva puede ser un hecho que da origen a una obligación, así como también lo puede ser el que la entidad acepte, públicamente, su responsabilidad de reparar el daño causado, de forma que origina una obligación implícita de afrontar las consecuencias.
- 22 En el caso de leyes cuyos detalles todavía se estén discutiendo, las obligaciones para la entidad sólo surgirán cuando sea prácticamente seguro que la legislación será promulgada en la forma ya redactada. Para los propósitos de esta Norma, tal obligación se trata como una obligación legal. Debido a las diferentes circunstancias que rodean la promulgación de una ley, puede ser imposible señalar un único hecho que haría prácticamente segura la promulgación de la ley. En muchos casos será imposible tener la completa seguridad de la promulgación de una ley hasta el mismo momento en que sea promulgada.

Flujos probables de egresos de recursos incorporando beneficios económicos

- 23 Para reconocer un pasivo no sólo debe existir la obligación actual, sino también la probabilidad que haya flujos de egresos de recursos, incorporando beneficios económicos, para liquidar esa obligación. Para los propósitos de esta Norma,^(*) un flujo de egresos de

^(*) La interpretación del término “probable” en esta Norma como “que sea más probable que ocurra que no” no es necesariamente de aplicación a otras Normas.

recursos u otro hecho se considera como probable si el hecho es más probable que ocurra que no, por ejemplo, la probabilidad que el hecho ocurrirá es mayor que la probabilidad que este hecho no ocurrirá. Cuando no sea probable que exista una obligación actual, una entidad revela un pasivo contingente, salvo que la posibilidad de un flujo de egresos de recursos que incorpore beneficios económicos, se considere remota (ver el párrafo 86).

- 24 Cuando exista una gran cantidad de obligaciones similares (por ejemplo, garantías de productos o contratos similares), la probabilidad que flujos de egresos de recursos serán requeridos en la liquidación, se determina considerando la clase de obligaciones en su conjunto. Aunque la probabilidad de flujos de egresos sea pequeña para una partida en particular, puede ser probable que se necesiten flujos de egresos de recursos para liquidar la clase de obligaciones en su conjunto. Si tal es el caso, se reconoce una provisión (siempre que se cumplan los demás criterios para el reconocimiento).

Estimación fiable de la obligación

- 25 La utilización de estimaciones es una parte esencial de la preparación de estados financieros y no perjudica su fiabilidad. Esto es especialmente cierto en el caso de las provisiones, que son más inciertas por su naturaleza que la mayoría de las partidas en el estado de situación financiera. Excepto en casos extremadamente inusuales, una entidad será capaz de determinar un conjunto de resultados posibles y puede por lo tanto, realizar una estimación, del monto de la obligación, lo suficientemente fiable como para ser utilizada en el reconocimiento de una provisión.
- 26 En el caso extremadamente inusual que no se pueda hacer ninguna estimación fiable, existe un pasivo que no puede ser reconocido. Ese pasivo es revelado como un pasivo contingente (ver el párrafo 86).

Pasivos contingentes

- 27 **La entidad no reconocerá un pasivo contingente.**
- 28 La entidad revelará en notas, de la forma en que se requiere en el párrafo 86, acerca de la existencia de un pasivo contingente, salvo en el caso que la posibilidad de tener flujos de egresos de recursos, incorporando beneficios económicos, se considere remota.
- 29 Cuando la entidad sea responsable, de forma conjunta y solidaria, por una obligación, la parte de la obligación que se espera que cubran los demás responsables se trata como un pasivo contingente. La entidad, reconoce una provisión por la parte de la obligación para la que sea probable flujos de egresos de recursos, incorporando beneficios económicos, salvo en circunstancias extremadamente inusuales que no se pueda hacer una estimación fiable de tal monto.
- 30 Los pasivos contingentes pueden evolucionar de manera diferente a la inicialmente esperada. Por lo tanto, serán objeto de evaluación continuamente, con el fin de determinar si se ha convertido en probable la eventualidad de flujos de egresos de recursos, incorporando beneficios económicos. Si se estima probable, que se requerirá para una partida tratada anteriormente como pasivo contingente, un flujo de egresos de recursos incorporando beneficios económicos futuros, una provisión es reconocida en los estados financieros del período en el que ha ocurrido el cambio en la probabilidad de ocurrencia (salvo en

circunstancias extremadamente inusuales en que no se pueda hacer una estimación fiable de tal monto).

Activos contingentes

- 31 **La entidad no reconocerá un activo contingente.**
- 32 Normalmente, los activos contingentes surgen por hechos inesperados o no planificados, de los cuales nace la posibilidad de un flujo de ingresos de beneficios económicos a la entidad. Un ejemplo es un reclamo que la entidad está llevando a cabo a través de un proceso judicial, cuyo resultado es incierto.
- 33 Los activos contingentes no son reconocidos en los estados financieros, debido a que ello podría significar el reconocimiento de un ingreso que pueda nunca ser realizado. No obstante, cuando la realización del ingreso sea prácticamente cierta, el activo correspondiente no es de carácter contingente y, por lo tanto, es apropiado proceder a su reconocimiento.
- 34 Un activo contingente es revelado, de la forma que se requiere en el párrafo 89, en el caso que sea probable un flujo de ingresos de beneficios económicos a la entidad.
- 35 Los activos contingentes son evaluados de forma continuada, con el fin de asegurar que su evolución se refleja apropiadamente en los estados financieros. En el caso que un flujo de ingresos de beneficios económicos a la entidad pase a ser prácticamente cierta, se procede al reconocimiento del activo y del ingreso relacionado en los estados financieros del período en que el cambio haya tenido lugar. Si un flujo de ingresos de beneficios económicos se ha convertido en probable, una entidad revela el activo contingente (ver el párrafo 89).

Medición

Mejor estimación

- 36 **El monto reconocido como provisión será la mejor estimación, al cierre del período sobre el cual se informa, del desembolso requerido para liquidar la obligación actual.**
- 37 La mejor estimación del desembolso requerido para liquidar la obligación actual es el monto, evaluado de forma racional, que la entidad pagaría para liquidar la obligación al cierre del período sobre el cual se informa, o para transferirla a un tercero en esa fecha. Con frecuencia será imposible o bien a costos prohibitivos liquidar o transferir una obligación al cierre del período sobre el cual se informa. No obstante, la estimación del monto que una entidad racionalmente pagaría para liquidar o transferir la obligación proporciona la mejor evaluación del desembolso necesario para liquidar la obligación actual al cierre del período sobre el cual se informa.
- 38 Las estimaciones, efectos financieros, se determinan por el juicio de la Administración de la entidad, complementado por la experiencia que se tenga en operaciones similares y, en algunos casos, por informes de expertos independientes. La evidencia a considerar incluye cualquier evidencia adicional proporcionada por hechos ocurridos después del período sobre el cual se informa.

- 39 Las incertidumbres que rodean al monto a reconocer como provisión se tratan de diferentes formas, atendiendo a las circunstancias particulares de cada caso. En el caso que la provisión, que se está midiendo, se refiera a un universo importante de partidas, la obligación se estima ponderando todos los posibles resultados por sus probabilidades asociadas. El nombre de este método estadístico es el de “valor esperado”. La provisión, por lo tanto, será diferente dependiendo de si la probabilidad de una pérdida sea, por ejemplo, del 60 por ciento o del 90 por ciento. Cuando exista un rango continuo de posibles resultados y cada punto de ese rango tenga la misma probabilidad que cualquier otro, se utiliza el punto medio del rango.

Ejemplo

Una entidad vende sus productos con garantía, de forma que los consumidores tienen cubierto el costo de las reparaciones de cualquier defecto de fabricación que pueda aparecer hasta seis meses después de la compra. Si se detectaran defectos menores en todos los productos vendidos, los costos de reparación de todos ellos ascenderían a \$1 millón. En el caso que se detectaran defectos importantes en todos los productos vendidos, los costos correspondientes de reparación ascenderían a \$4 millones. La experiencia de la entidad en el pasado, junto con las expectativas futuras, indican que, para el año próximo, no aparecerán defectos en el 75 por ciento de los productos, se detectarán defectos menores en el 20 por ciento y en el restante 5 por ciento aparecerán defectos importantes. De acuerdo con el párrafo 24, una entidad evaluará la probabilidad de un flujo de egresos de recursos económicos para las obligaciones por garantías como un todo.

El valor esperado del costo de las reparaciones será:

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

- 40 Cuando se esté midiendo una sola obligación, el resultado más probable puede ser la mejor estimación del pasivo. No obstante, aún en tal caso la entidad considera otros resultados posibles. En el caso que los otros resultados posibles sean, mayoritariamente más altos o más bajos que el resultado más probable, la mejor estimación será por un monto mayor o menor. Por ejemplo, si una entidad tiene que corregir un defecto importante en una planta industrial de gran dimensión, construida para un determinado cliente y el resultado individual más probable puede ser que resulte la reparación al primer intento, a un costo de \$1.000, pero se efectúa una provisión por un monto mayor si existe una posibilidad importante que serán necesarios intentos adicionales.
- 41 La provisión se mide antes de impuestos, ya que las consecuencias tributarias, y los cambios en ésta se tratan en la NICCH 12.

Riesgos e incertidumbres

- 42 **Para los riesgos e incertidumbres que inevitablemente rodean a muchos hechos y circunstancias se considerarán en la determinación de la mejor estimación de una provisión.**
- 43 Con el término riesgo se describe la variabilidad en los resultados. Un ajuste por la existencia de riesgo puede aumentar el monto por el que se mide un pasivo. Será preciso tener precaución, al realizar juicios de valor en condiciones de incertidumbre, de manera que no se sobre estimen los activos o los ingresos, y que no se subestimen los pasivos o los gastos. No obstante, la incertidumbre no es una justificación para la creación de provisiones excesivas, o

para la sobre estimación deliberada de los pasivos. Por ejemplo, si el costo estimado de un resultado particularmente adverso se evalúa de forma prudente, entonces no se trata a ese resultado en forma deliberada como más probable de lo que efectivamente es. Es preciso tener cuidado para evitar la duplicación de los ajustes por riesgo e incertidumbre, con la consiguiente sobre estimación del monto de una provisión.

- 44 La información a revelar acerca de las incertidumbres, que guardan relación con el monto del desembolso, se efectúa de acuerdo con lo establecido en el párrafo 85(b).

Valor actual

- 45 **Cuando sea importante el efecto del valor del dinero en el tiempo, el monto de la provisión será el valor actual de los desembolsos que se espera sean necesarios para liquidar la obligación.**

- 46 Debido al valor del dinero en el tiempo, provisiones relacionadas con flujos de egresos de efectivo que surgen poco después del período sobre el cual se informa, son más onerosas para la entidad que aquellas en que los flujos de egresos de efectivo por el mismo monto surgen posteriormente. El monto de las provisiones, por lo tanto, son descontados cuando el efecto sea significativo.

- 47 **La tasa (o tasas) de descuento(s) será(n) tasa(s) antes de impuestos, que reflejen las evaluaciones actuales del mercado correspondientes al valor del dinero en el tiempo y los riesgos específicos del pasivo. La tasa (o tasas) de descuento(s) no reflejará(n) los riesgos que hayan sido ya objeto de ajuste, al hacer las estimaciones de los flujos de efectivo futuros.**

Hechos futuros

- 48 **Los hechos futuros, que puedan afectar el monto requerido para liquidar una obligación, serán reflejados en el monto de una provisión cuando exista evidencia objetiva suficiente que ocurrirán.**

- 49 Los hechos futuros esperados pueden ser particularmente importantes en la medición de las provisiones. Por ejemplo, una entidad puede creer que el costo de limpiar un determinado emplazamiento industrial, al final de su vida útil, puede quedar reducido gracias a futuros cambios en la tecnología. El monto que se reconoce como provisión refleja una expectativa razonable de observadores objetivos y técnicamente calificados, teniendo en cuenta toda la experiencia disponible sobre la tecnología que será posible utilizar en el momento de proceder a la limpieza. De esta forma, resultará apropiado incluir, por ejemplo, las reducciones de costo relacionadas con el aumento de experiencia asociada con la aplicación de tecnología existente, o el costo esperado de aplicar la tecnología existente en operaciones mayores o más complejas que se han llevado a cabo anteriormente. No obstante, la entidad no anticipa el desarrollo de una tecnología completamente nueva de limpieza, al hacer las estimaciones, a menos que ello esté apoyado por una evidencia suficientemente objetiva.

- 50 El efecto de una posible nueva legislación será tomado en cuenta, al medir las obligaciones ya existentes, cuando haya suficiente evidencia objetiva que la normativa conocida será la que se promulgue sin prácticamente ningún cambio. La variedad de circunstancias que surgen en la práctica hacen imposible especificar un sólo hecho que, en todos los casos, produzca la evidencia objetiva suficiente. Por otra parte, la evidencia es necesaria tanto en lo que la

legislación vaya a exigir, como en que será prácticamente seguro que se promulgará e implementará a su debido tiempo. En muchos casos, no existirá evidencia objetiva suficiente hasta el momento en que se haya promulgado la nueva legislación.

Enajenaciones esperadas de activos

- 51 **Las ganancias esperadas por la enajenación de activos no serán tenidas en cuenta al medir una provisión.**
- 52 Las ganancias esperadas por la enajenación de activos no se tomarán en cuenta, al medir el monto de la provisión, incluso en el caso que la enajenación esperada esté ligada estrechamente al hecho por el cual surge la provisión. Por el contrario, una entidad reconoce las ganancias de la enajenación esperada de activos, en el momento que sea especificada por la Norma, que trata los activos en cuestión.

Reembolsos

- 53 **En el caso que la entidad espere que una parte o la totalidad del desembolso necesario para liquidar la provisión le sea reembolsado por un tercero, tal reembolso será objeto de reconocimiento cuando, y sólo cuando, sea prácticamente cierta su recepción si la entidad liquida la obligación objeto de la provisión. El reembolso, se tratará como un activo separado. El monto reconocido para el reembolso no excederá al monto de la provisión.**
- 54 **En el estado integral de resultados, el gasto relacionado con la provisión puede ser presentado como una partida neta del monto reconocido como reembolso a recibir.**
- 55 En ciertas ocasiones, una entidad puede considerar el hecho que un tercero se hará cargo de la totalidad, o una parte, del desembolso requerido para liquidar una provisión (por ejemplo, a través de la existencia de contratos de seguro, de cláusulas de indemnización o de garantías de proveedores). El tercero en cuestión puede, o bien reembolsar los montos ya pagados por la entidad, o bien pagar tales montos directamente.
- 56 En la mayoría de los casos, una entidad responderá de la totalidad del monto en cuestión, de forma que tendrá que liquidarlo por entero si el tercero no paga por cualquier razón. En esta situación, una provisión se reconoce por el monto total y se procede a reconocer separadamente un activo por el reembolso esperado, cuando sea prácticamente seguro que se va a recibir el reembolso si la entidad liquida el pasivo.
- 57 En algunos casos, la entidad puede no tener que responder por los costos en cuestión si el tercero responsable no paga. En tal caso, la entidad no tiene responsabilidad por estos costos y no se incluyen en la provisión.
- 58 Como se menciona en el párrafo 29, una obligación por la que la entidad es responsable de forma conjunta y solidaria, es un pasivo de tipo contingente y en la medida que se espere que la obligación sea liquidada por los terceros en cuestión.

Cambios en las provisiones

- 59 **Las provisiones se revisarán al cierre de cada período sobre el cual se informa y ajustadas para reflejar la mejor estimación actual. En el caso que no sea ya probable que se requiera flujos de egresos de recursos, incorporando beneficios económicos para liquidar la obligación se revertirá la provisión.**
- 60 Cuando se haya usado el descuento para determinar el monto de la provisión, el valor de libros de la misma aumentará en cada período para reflejar el paso del tiempo. Este incremento se reconocerá como un gasto financiero.

Utilización de las provisiones

- 61 **Cada provisión se utilizará sólo para los desembolsos para los cuales la provisión fue originalmente reconocida.**
- 62 Sólo se aplicará a la provisión para cubrir los desembolsos relacionados originalmente con su creación. La imputación de desembolsos en contra de una provisión que fue, en su origen, creada para otro propósito diferente encubriría el impacto de dos hechos diferentes.

Aplicación de las reglas de reconocimiento y medición

Pérdidas operacionales futuras

- 63 **No se reconocerán provisiones por pérdidas operacionales futuras.**
- 64 Las pérdidas operacionales futuras no cumplen con la definición de un pasivo del párrafo 10, ni tampoco con los criterios generales para el reconocimiento de provisiones del párrafo 14.
- 65 Una expectativa de pérdidas operacionales futuras es un indicio que ciertos activos de la operación pueden haber sufrido un deterioro de valor. Una entidad comprobará por el deterioro de valor, de acuerdo con la NICCH 36 *Deterioro del Valor de los Activos*.

Contratos de carácter oneroso

- 66 **Si una entidad tiene un contrato de carácter oneroso, la obligación actual que se derive del mismo se medirá y reconocerá como una provisión.**
- 67 Muchos contratos (por ejemplo, algunas órdenes rutinarias de compra) pueden ser revocados sin pagar ninguna compensación a la otra parte y, por lo tanto, no producirán obligación alguna. Otros contratos establecen tanto derechos como obligaciones para cada una de las partes contratantes. Cuando ciertos hechos convierten en onerosos a tales contratos, los mismos caen dentro del alcance de esta Norma y se reconocerán las obligaciones que pudieran existir. Los contratos obligatorios de ejecución, que no sean de carácter oneroso, caen fuera del alcance de esta Norma.
- 68 En esta Norma se define un contrato de carácter oneroso como aquél en el que los costos inevitables de cumplir con las obligaciones que conlleva, exceden a los beneficios económicos que se esperan recibir del mismo. Los costos inevitables del contrato reflejarán los menores costos netos de salida del mismo, o lo que es igual, el monto menor entre el costo de cumplir

sus cláusulas y el monto de cualquier compensación o multa que se deriven de su incumplimiento.

- 69 Antes de proceder a registrar una provisión separada por causa de un contrato de carácter oneroso, una entidad reconoce cualquier pérdida por deterioro de valor que corresponda a los activos dedicados a cumplir las obligaciones derivadas de ese contrato (ver la NICCH 36).

Reestructuración

- 70 Los siguientes ejemplos recogen hechos que pueden caer dentro de la definición de reestructuración:

- (a) venta o término de una línea de negocios;
- (b) la clausura de un emplazamiento de la entidad en un país o región o bien la reubicación de las actividades que se ejercían en un país o región a otros distintos;
- (c) los cambios en la estructura de la Administración, como por ejemplo, la eliminación de un nivel de directivos y
- (d) las reorganizaciones importantes, que tienen un efecto significativo sobre la naturaleza y enfoque de las operaciones de la entidad.

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

- 72 **Una obligación implícita por causa de una reestructuración surge sólo cuando una entidad:**

- (a) **tiene un plan formal detallado para proceder a la reestructuración, en el que se identifican, al menos:**
 - (i) **el negocio o parte del negocio involucrado;**
 - (ii) **las principales localidades afectadas;**
 - (iii) **la localidad, función y número aproximado de empleados que serán indemnizados por el término de sus servicios;**
 - (iv) **los desembolsos que se llevarán a cabo y**
 - (v) **las fechas en las que el plan será implementado y además,**
- (b) **ha generado una expectativa válida entre los afectados, en el sentido que la reestructuración se llevará a cabo, ya sea por haber comenzado a implementar el plan o por haber anunciado sus principales características a los afectados.**

- 73 La evidencia que una entidad ha comenzado a llevar a cabo el plan de reestructuración podría venir dada, por ejemplo, por un plan de desmantelamiento de las instalaciones o de venta de

los activos correspondientes o por el anuncio público de las principales características del plan. Un anuncio público del plan detallado de reestructuración constituirá una obligación implícita para reestructurar, sólo si se hace de tal manera y con suficiente detalle (es decir, dando a conocer las principales características del mismo), que sea capaz de generar expectativas válidas entre los terceros implicados, tales como clientes, proveedores y empleados (o sus representantes), sobre el hecho que la entidad va a llevar efectivamente a cabo la reestructuración.

- 74 Para que un plan sea suficiente como para dar lugar a una obligación implícita por la entidad, al comunicárselo a los que resulten afectados por él, es necesario que su implementación esté planeada para dar comienzo en cuanto sea posible y además que el calendario de actividades haga improbable cualquier cambio significativo sobre lo inicialmente previsto. Si, por el contrario, se espera que transcurra un largo período de tiempo antes que la reestructuración comience, o que la reestructuración requiera un período no razonable de tiempo, es improbable que el plan produzca expectativas válidas, entre los terceros afectados, sobre el hecho que la entidad está comprometida en una reestructuración, debido a que el calendario de actividades da a la entidad oportunidades para cambiar sus planes iniciales.
- 75 Una decisión de la Administración o del Directorio de la entidad para realizar una reestructuración tomada antes del cierre del período sobre el cual se informa, no genera una obligación implícita al cierre del período sobre el cual se informa, a menos que la entidad, antes del cierre del período sobre el cual se informa, haya:
- (a) comenzado a implementar 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 generar, en los mismos, expectativas válidas en el sentido que la entidad va a llevar a cabo la reestructuración.

Si una entidad comienza a implementar un plan de reestructuración, o anuncia sus principales características a los afectados por el mismo, sólo después del período sobre el cual se informa, se requiere que revele este hecho, según lo establecido por la NICCH 10 *Hechos Posteriores al Período Sobre el Cual se Informa*, si los efectos son significativos y la falta de revelación pudiera influir en las decisiones económicas que los usuarios adoptan a partir de los estados financieros.

- 76 Aunque una obligación implícita no se genera sólo por la decisión tomada por la Administración de la entidad, puede surgir de otros hechos anteriores asociados con tal decisión. Por ejemplo, las negociaciones con los representantes de los empleados para discutir las indemnizaciones por despido colectivo o con posibles compradores para la venta de una operación, pueden haber concluido sujeto sólo a la aprobación del Directorio. Una vez que se ha conseguido esa aprobación y ha sido comunicada a los terceros implicados, la entidad tiene una obligación implícita para reestructurar, si se cumplen 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 Administración (por ejemplo, empleados), o bien, es necesario informar a tales representantes antes que el Directorio tome la decisión. Debido a que la decisión tomada por tal órgano implica la comunicación a estos representantes, esto puede resultar en una obligación implícita por reestructuración.

- 78 **No surge ningún tipo de obligación para la entidad por causa de la enajenación de una operación, hasta que la entidad se ha comprometido en vender, es decir, hasta que exista un compromiso a firme de venta.**
- 79 Incluso en el caso que una entidad haya tomado la decisión de vender una determinada operación y haya anunciado públicamente su decisión, no estará comprometida a la venta hasta que haya identificado al comprador y exista un compromiso a firme con él. Hasta el momento en que se produzca tal compromiso a firme, la entidad puede cambiar sus intenciones iniciales y por otra parte tendrá que tomar otro curso de acción si no puede encontrar un comprador que le ofrezca condiciones aceptables. Cuando se contempla la venta de una operación, como una parte de la reestructuración, se comprobará, en primer lugar, el posible deterioro de valor de los activos pertenecientes a la misma, de acuerdo a lo establecido en la NICCH 36. En este caso hay que tener en cuenta que, al ser la venta sólo una parte de la reestructuración, puede surgir una obligación implícita por las otras partes de la reestructuración antes que exista un compromiso a firme de venta.
- 80 **Una provisión por reestructuración sólo incluirá los desembolsos directos que surjan de la reestructuración, que son tanto:**
- (a) **necesariamente impuestos por la reestructuración y**
 - (b) **no asociados con las actividades continuadas de la entidad.**
- 81 Una provisión por reestructuración no incluye costos tales como los de:
- (a) re-entrenamiento o reubicación del personal que permanezca dentro de la entidad;
 - (b) comercialización e
 - (c) inversión en nuevos sistemas informáticos o redes de distribución.
- Estos desembolsos tienen relación con la gestión futura de la actividad y por tanto no son pasivos derivados de la reestructuración al cierre del período sobre el cual se informa. Tales desembolsos se reconocen de la misma manera que si se produjeran con independencia de la reestructuración.
- 82 Las pérdidas operacionales futuras identificables hasta la fecha de la reestructuración, no se incluyen en una provisión, salvo que estén relacionadas con un contrato de carácter oneroso, como se define en el párrafo 10.
- 83 Como lo requiere el párrafo 51, las ganancias de la esperada enajenación de activos no se tendrán en consideración al medir una provisión por reestructuración, incluso aunque si la venta de activos se considere como una parte de la reestructuración.

Información a revelar

- 84 **Para cada clase de provisión, una entidad revelará:**
- (a) **el valor de libros al principio y al final del período;**

- (b) **las provisiones adicionales efectuadas en el período, incluyendo los incrementos en las provisiones existentes;**
- (c) **los montos utilizados (esto es, incurridos y cargados contra la provisión) durante el período;**
- (d) **los montos no utilizados que han sido revertidos en el período y**
- (e) **el aumento, durante el período, en el saldo descontado, originado por el transcurso del tiempo y el efecto de cualquier cambio en la tasa de descuento.**

No se requiere información comparativa.

85 Una entidad revelará, por cada clase de provisión, lo siguiente :

- (a) **una breve descripción de la naturaleza de la obligación, así como la oportunidad esperada de cualquier flujo de egresos de beneficios económicos, resultantes;**
- (b) **un indicio acerca de las incertidumbres relativas al monto o a la oportunidad de los flujos de egresos. En los casos en que sea necesario para proporcionar información adecuada, una entidad revelará los principales supuestos efectuados sobre los hechos futuros a los que se refiere el párrafo 48 y**
- (c) **el monto de cualquier reembolso esperado, indicando el monto de cualquier activo que ha sido reconocido para ese reembolso esperado.**

86 A menos que la posibilidad de cualquier flujo de egresos de recursos para liquidarla sea remota, una entidad revelará, para cada clase de pasivo contingente al cierre del período sobre el cual se informa, una breve descripción de la naturaleza del mismo y, cuando fuese posible:

- (a) **una estimación de su efecto financiero, medido según lo establecido en los párrafos 36 al 52;**
- (b) **un indicio de las incertidumbres relacionadas con el monto o la oportunidad de cualquier flujo de egresos de recursos y**
- (c) **la posibilidad de cualquier reembolso.**

87 Al determinar cuáles provisiones o pasivos contingentes pueden agregarse para formar una clase es necesario considerar si la naturaleza de las partidas es suficientemente similar para que una sola declaración respecto a ellas cumpla con los requerimientos de los párrafos 85(a) y (b) y 86(a) y (b). De esta forma, puede resultar apropiado considerar como una sola clase de provisión, las partidas relativas a las garantías de los diferentes productos, pero podría no resultar apropiado tratar como una sola clase de provisión los montos relativos a las garantías usadas comúnmente y los montos sujetos a reclamos judiciales.

88 Cuando surgen, de un mismo conjunto de circunstancias, una provisión y un pasivo contingente, una entidad efectúa las revelaciones requeridas por los párrafos 84 al 86, de manera que se muestre la relación existente entre la provisión y el pasivo contingente.

- 89 **En el caso que sea probable un flujo de ingresos de beneficios económicos, una entidad revelará una breve descripción de la naturaleza de los activos contingentes al cierre del periodo sobre el cual se informa y, cuando ello sea posible, una estimación de sus efectos financieros, medidos utilizando los principios establecidos para provisiones en los párrafos 36 al 52.**
- 90 Es importante que, las revelaciones sobre los activos contingentes, evite dar indicios que puedan inducir a error respecto a la probabilidad de la obtención de ingresos.
- 91 **En aquellos casos en los que no se revele la información requerida por los párrafos 86 al 89, porque no sea posible hacerlo, se revelará ese hecho.**
- 92 **En ciertos casos extremadamente inusuales en que parte o toda la información requerida por los párrafos 84 al 89, perjudique seriamente la posición de la entidad, en disputas con terceros relativos a las situaciones que contemplan las provisiones, los pasivos contingentes o los activos contingentes. En tales casos, no es necesario que una entidad revele la información, pero revelará la naturaleza general de la disputa, junto con el hecho y la razón por la cual la información no ha sido revelada.**

Disposiciones transitorias

- 93 **El efecto de adoptar esta Norma en su fecha de vigencia (o antes) se informará como un ajuste al saldo inicial de utilidades acumuladas para el período en que la Norma fue adoptada por primera vez. Se aconseja a las entidades, pero no se requiere ajustar el saldo inicial de las utilidades acumuladas correspondientes al período más antiguo para el que presenten información, re-expresando la información comparativa. En el caso de no re-expresar la información comparativa, se revelará ese hecho.**
- 94 (Eliminado en texto original en inglés.)

Fecha de vigencia

- 95 **Esta Norma tendrá vigencia para los estados financieros que cubran períodos que comiencen el o con posterioridad al 1 de julio de 1999. Se recomienda su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Norma para períodos que comiencen antes del 1 de julio de 1999, revelará ese hecho. (*)**
- 96 (Eliminado en texto original en inglés.)
- 97 La NIFCH 9 *Instrumentos Financieros*, emitida en octubre de 2010 modificó el párrafo 2. Una entidad aplicará esa modificación cuando aplique la NIFCH 9 *Instrumentos Financieros* emitida en octubre de 2010.

(*) No aplicable en Chile.