

## CAPÍTULO VII

### INSTRUMENTAL CON BASE EN LÓGICA DIFUSA

*A diario, los datos económicos y financieros muestran los patrones de conducta de los agentes, los cuales sintetizan el grado de borrosidad y asimetría de los impulsos neuronales de los agentes humanos.*  
Tarrazo, M.

Ciertamente, el evaluar el comportamiento del agente ante el tratamiento contable de provisiones difícilmente se logrará a través de las técnicas tradicionales de análisis e interpretación de información financiera. El escenario actual, impregnado por un importante dinamismo, demanda la innovación en la construcción de modelos que incorporen la participación del agente en cada fase de la confección de la información financiera.

El presente capítulo propone el uso de las herramientas de la lógica difusa tales como: escala endecadaria y expertizaje, para coadyuvar en el control del comportamiento del agente ante cada una de las dimensiones del tratamiento contable de las provisiones.

#### 1. Expertizaje

La técnica del expertizaje es concebida por Rico y Tinto (2010, p. 129) “como el proceso de consulta a grupos de expertos en relación a un tema determinado, con el fin de acotar la incertidumbre”. Como se puede apreciar, la técnica del expertizaje se alimenta del razonamiento de expertos, quienes son personas calificadas para dar una opinión sobre un

tópico en particular. La elección del experto podrá estar vinculada a su experiencia profesional y/o trayectoria académica.

A título ilustrativo, si se desea estimar el valor, en dólares americanos, para finales del año 2018 del activo intangible criptomoneda, específicamente la moneda Bitcoin, se puede consultar a un grupo de ocho (8) expertos en la materia para conocer su opinión. Los criterios de selección de los expertos pudieran ser: experiencia de mínimo tres (3) años como *trader* y propietario de por lo menos un Bitcoin completo.

En este contexto, se solicitará a los expertos proporcionar un valor mínimo (pesimista) y un valor máximo (optimista) que reflejarán los precios de comercialización del criptoactivo, en las distintas casas de cambio virtuales, para finales del año 2018. El cuadro N°14 presenta los datos suministrados por los expertos.

**Cuadro 14**  
**Valor del Bitcoin para finales del año 2018**

Experto	Valor Mínimo	Valor Máximo
1	4.000,00	18.000,00
2	4.500,00	13.500,00
3	4.300,00	15.900,00
4	8.000,00	10.000,00
5	10.000,00	20.000,00
6	5.000,00	19.000,00
7	4.600,00	14.000,00
8	8.200,00	19.000,00

*Fuente.* Elaboración propia (2018).

Una vez que se tabularon las respuestas de los expertos, se procede a seleccionar el valor más pesimista (menor valor) y el más optimista (mayor valor), obteniéndose un parámetro o banda representada por los valores [4.000, 20.000]. Esto implica que el valor del Bitcoin para finales del año 2018 podrá estar entre 4.000 y 20.000 dólares americanos.

Ahora bien, la estructuración del expertizaje propuesta Kaufmann *et al.*, 1994) y aplicada por Hurtado y Tinto (2009) se alcanza con el cumplimiento de cinco fases a saber:

1) Se obtiene la opinión del grupo de expertos sobre los extremos de la banda de valores que refleja el precio del Bitcoin para finales del año 2018. El instrumento que recolectará esta opinión será un cuestionario, diseñado bajo la premisa de que las respuestas estarán codificadas en una escala endecadaria (ver cuadro 15).

**Cuadro 15**  
**Fase 1 – Construcción del expertizaje**

Nivel de presunción $\alpha$	Expresión Lingüística	Experto	[4.000	20.000]
0	Exactamente 4.000	Experto 1	0,6	0,7
0,1	Prácticamente 4.000	Experto 2	0,5	0,8
0,2	Casi 4.000	Experto 3	0,4	0,5
0,3	Bastante posible 4.000	Experto 4	0,8	0,9
0,4	Más posible 4.000 que 20.000	Experto 5	0,9	1
0,5	Tan posible que sea 4.000 como que sea 20.000	Experto 6	0,8	0,9
0,6	Más posible 20.000 que 4.000	Experto 7	0,7	0,9
0,7	Bastante posible 20.000	Experto 8	0,8	0,9
0,8	Casi 20.000			
0,9	Prácticamente 20.000			
1	Exactamente 20.000			

Fuente. Elaboración propia (2018).

2) Se construye la frecuencia de opiniones de los ocho (8) expertos consultados sobre la banda de valores que representa el precio del Bitcoin para finales del año 2018 (ver cuadro 16).

**Cuadro 16**  
**Fase 2 – Construcción del expertizaje**

Nivel de presunción $\alpha$	Frecuencia	
0	0	0
0,1	0	0
0,2	0	0
0,3	0	0
0,4	1	0
0,5	1	1
0,6	1	0
0,7	1	1
0,8	3	1
0,9	1	4
1	0	1

*Fuente.* Elaboración propia (2018).

3) Se procede a normalizar la serie de datos. Esta técnica consiste en dividir las frecuencias de respuestas entre el número de expertos consultados (ver cuadro 17).

4) Se acumula la frecuencia relativa, obteniéndose el expertón. Este procedimiento implica sumar los valores de forma ascendente hasta completar la unidad (1) (ver cuadro 18).

5) Finalmente, se determina la media aritmética del expertón, considerando que en la suma debe omitirse el valor localizado en el nivel de presunción cero (0) y que el factor de división es equivalente a diez (10) (ver cuadro 19). En síntesis, este procedimiento cuantifica la media aritmética de la opinión de los expertos.

**Cuadro 17**  
**Fase 3 – Construcción del expertizaje**

Nivel de presunción $\alpha$	Normalización	
0	0	0
0,1	0	0
0,2	0	0
0,3	0	0
0,4	0,125	0
0,5	0,125	0,125
0,6	0,125	0
0,7	0,125	0,125
0,8	0,375	0,125
0,9	0,125	0,500
1	0	0,125

*Fuente.* Elaboración propia (2018).

**Cuadro 18**  
**Fase 4 – Construcción del expertizaje**

Nivel de presunción $\alpha$	Acumulación de frecuencias	
0	1	1
0,1	1	1
0,2	1	1
0,3	1	1
0,4	1	1
0,5	0,875	1
0,6	0,750	0,875
0,7	0,625	0,875
0,8	0,500	0,750
0,9	0,125	0,625
1	0	0,125

*Fuente.* Elaboración propia (2018).

El intervalo definido entre los valores [0,688; 0,825], plasmado en el cuadro N° 20, enuncia las posibilidades de ocurrencia del intervalo inicial [4.000, 20.000] concerniente a los precios del Bitcoin para finales del año 2018. Al contrastar ambos intervalos con los niveles de presunción de la escala endecadaria concebida en el cuadro N° 16, resulta acertado aseverar

que el precio del mencionado criptoactivo para el cierre del 2018 estará acorde a las siguientes expresiones semánticas: a)  $[0,688]$  “más posible 20.000 que 4.000”; b)  $[0,825]$  “casi 20.000”.

## Cuadro 19

### Fase 5 – Construcción del expertizaje

Nivel de presunción $\alpha$	Media aritmética	
0	1	1
0,1	1	1
0,2	1	1
0,3	1	1
0,4	1	1
0,5	0,875	1
0,6	0,750	0,875
0,7	0,625	0,875
0,8	0,500	0,750
0,9	0,125	0,625
1	0	0,125
Sub – Total	6,875	8,250
Factor de división	10	10
Total	0,688	0,825

Fuente. Elaboración propia (2018).

Como se puede apreciar, la técnica del expertizaje da “cabida a las opiniones reflejadas en patrones subjetivos (casi, bastante, cerca, etc.) que de igual forma permiten conseguir resultados comprensibles y entendibles a la razón humana” (Hurtado y Tinto, 2009, pág. 219).

## 2. Contraexpertizaje

La técnica del contraexpertizaje es conceptualizada por Rico (2015, pág. 105) como “un procedimiento aritmético con base en los subconjuntos borrosos que permite disminuir la entropía en las variables o categorías estudiadas”. Esta técnica permite optimizar la calidad de los resultados obtenidos a

través de la técnica del expertizaje, al adicionar nuevas opiniones de expertos alrededor de un tema previamente evaluado por expertos (pudiendo ser los mismos expertos que participaron en la técnica del expertizaje u otros expertos que pudiesen consultarse).

Continuando con el ejemplo de la aproximación al valor del Bitcoin para finales del año 2018, se solicita la opinión de un nuevo grupo de expertos, constituido por cuatro (4) *traders* que reúnen los requisitos de selección propuestos anteriormente. Partiendo de la escala endecadaria diseñada en el cuadro N° 16 se procede a consultar la opinión de estos nuevos expertos sobre el intervalo [4.000, 20.000]. El cuadro N° 20 presenta las respuestas emitidas por los expertos.

#### **Cuadro 20**

##### **Consulta inicial a expertos para la técnica del contraexpertizaje**

Experto	[4.000	20.000]
Experto 1	0,8	1
Experto 2	0,6	0,8
Experto 3	0,7	0,8
Experto 4	0,8	0,9

*Fuente.* Elaboración propia (2018).

Ahora bien, la estructuración del contraexpertizaje propuesta Kaufmann *et al.*, 1994) y trabajada por Hurtado y Tinto (2009) se consigue con el cumplimiento de cinco fases a saber:

- 1) Se tabulan las respuestas de los nuevos expertos en atención a la frecuencia de estas opiniones (ver cuadro 21).
- 2) Se ejecuta la normalización de la serie de datos. Este procedimiento implica dividir las frecuencias entre el número de expertos (ver cuadro 22).

### Cuadro 21

#### Fase 1 – Construcción del contraexpertizaje

Nivel de presunción $\alpha$	Frecuencia	
0	0	0
0,1	0	0
0,2	0	0
0,3	0	0
0,4	0	0
0,5	0	0
0,6	1	0
0,7	1	0
0,8	2	2
0,9	0	1
1	0	1

Fuente. Elaboración propia (2018).

### Cuadro 22

#### Fase 2 – Construcción del contraexpertizaje

Nivel de presunción $\alpha$	Normalización	
0	0	0
0,1	0	0
0,2	0	0
0,3	0	0
0,4	0	0
0,5	0	0
0,6	0,250	0
0,7	0,250	0
0,8	0,500	0,500
0,9	0	0,250
1	0	0,250

Fuente. Elaboración propia (2018).

3) Se acumula la frecuencia relativa. Este procedimiento consiste en sumar los valores de forma ascendente hasta completar la unidad (1) (ver cuadro 23).

4) Se analiza la opinión de los nuevos expertos consultados a través de la siguiente identidad matemática:



$$E_i (+) [E_s - E_i] (x) \text{ Expertón}$$

En donde  $E_i$  es el extremo inferior del intervalo,  $E_s$  es el extremo superior del intervalo y el expertón es la matriz que se obtiene al acumular la frecuencia relativa (ver cuadro 24).

**Cuadro 23**  
**Fase 3 – Construcción del expertizaje**

Nivel de presunción $\alpha$	Acumulación de frecuencias	
0	1	1
0,1	1	1
0,2	1	1
0,3	1	1
0,4	1	1
0,5	1	1
0,6	1	1
0,7	0,750	1
0,8	0,500	1
0,9	0	0,500
1	0	0,250

Fuente. Elaboración propia (2018).

**Cuadro 24**  
**Fase 4 – Construcción del expertizaje**

Nivel de presunción $\alpha$	Acumulación de frecuencias		$E_i (+) [E_s - E_i]$ 4.000 + [20.000 – 4.000]	$E_i (+) [E_s - E_i] (x)$ Expertón	
0	1	1	4.000 + 16.000	20.000	20.000
0,1	1	1	4.000 + 16.000	20.000	20.000
0,2	1	1	4.000 + 16.000	20.000	20.000
0,3	1	1	4.000 + 16.000	20.000	20.000
0,4	1	1	4.000 + 16.000	20.000	20.000
0,5	1	1	4.000 + 16.000	20.000	20.000
0,6	1	1	4.000 + 16.000	20.000	20.000
0,7	0,750	1	4.000 + 16.000	16.000	20.000
0,8	0,500	1	4.000 + 16.000	12.000	20.000
0,9	0	0,500	4.000 + 16.000	4.000	12.000
1	0	0,250	4.000 + 16.000	4.000	8.000

Fuente. Elaboración propia (2018).

5) En último lugar, se computa la media aritmética de los datos, considerando que en la suma debe omitirse el valor localizado en el nivel de presunción cero (0) y que el factor de división es equivalente a diez (10) (ver cuadro 25). En suma, este procedimiento cuantifica la media aritmética de la opinión de los expertos.

**Cuadro 25**  
**Fase 5 – Construcción del expertizaje**

Nivel de presunción $\alpha$	Ei (+) [Es - Ei] (x) Expertón	
0	20.000	20.000
0,1	20.000	20.000
0,2	20.000	20.000
0,3	20.000	20.000
0,4	20.000	20.000
0,5	20.000	20.000
0,6	20.000	20.000
0,7	16.000	20.000
0,8	12.000	20.000
0,9	4.000	12.000
1	4.000	8.000
<b>Sub – Total</b>	<b>156.000</b>	<b>180.000</b>
<b>Factor de división</b>	10	10
<b>Total</b>	<b>15.600</b>	<b>18.000</b>

*Fuente.* Elaboración propia (2018).

El intervalo de confianza [15.600, 18.000] muestra una aproximación al valor del Bitcoin para finales del año 2018. Esto indica que para diciembre de 2018 el precio de una unidad de este criptoactivo no será menor a 15.600 dólares americanos, pero tampoco superará los 18.000 dólares americanos.

### **3. Expertizaje para la determinación de la postura conservadora del agente ante el tratamiento contable de provisiones**

Una vez expuesto en detalle el procedimiento de expertizaje, se procede a aplicar esta herramienta de la lógica difusa para conocer, ante los diversos

juicios de valor en el tratamiento contable de provisiones, la postura más conservadora asociada al comportamiento del agente. Cabe destacar que en el capítulo VI, el investigador precisó las categorías, factores o condiciones (CFC) vinculadas a cada dimensión del proceso contable (reconocimiento, medición y revelación), a través de una revisión exhaustiva de la NIC 37 (IASB, 2016c). El cuadro N° 26 esquematiza las CFC.

#### **Cuadro 26**

#### **CFC definidas para conocer la postura conservadora del agente ante el tratamiento contable de provisiones**

Reconocimiento		Medición		Revelación	
Juicios Principales	3	Juicios Principales	1	Juicios Principales	1
Juicios Secundarios	8	Juicios Secundarios	9	Juicios Secundarios	4

*Fuente.* Elaboración propia (2018).

Como puede observarse, la estructuración de las CFC, asociadas al comportamiento del agente ante el tratamiento contable de provisiones, está integrada por cinco (5) CFC principales (juicios principales) y veintiún (21) CFC secundarias (juicios secundarios).

Con el propósito de definir la postura más conservadora del agente en el tratamiento contable de provisiones, se procedió a consultar (anexo E) a un grupo de siete (7) expertos académicos, certificados en Normas Internacionales de Información Financiera, sobre cada una de las CFC secundarias<sup>139</sup> que previamente se definieron. Estos expertos han analizado en profundidad el marco normativo contable del IASB (2016), por lo que se infiere que su aporte es trascendental en esta fase de la investigación. Conviene puntualizar que se obtuvo una respuesta favorable al cuestionario (anexo E) de los siete (7) expertos.

---

<sup>139</sup> La sumatoria de la CFC secundarias en cada dimensión del tratamiento contable (reconocimiento, medición y revelación) otorgará un valor a cada CFC principal.

Una vez recopilada la información a través del referido instrumento, se ejecutó la sistematización de los resultados asociados a cada CFC secundaria consultada. Las respuestas de los expertos se tabularon en tres (3) cuadros, cada uno de ellos vinculado a una dimensión del tratamiento contable de provisiones. Los cuadros No. 27, 28 y 29, presentan dos entradas, la vertical para referenciar las opciones propias de cada CFC secundaria y la horizontal para señalar la respuesta del experto.

### Cuadro 27

#### Tabulación de respuestas dadas por los expertos en cuanto a las CFC secundarias de la dimensión de reconocimiento

Juicio Principal	Juicio Secundario	Expresión Lingüística de la CFC Secundaria	Opciones	Respuesta del Experto							
				1	2	3	4	5	6	7	T
1	1	<b>Carácter irrevocable de la obligación</b> Ante la siguiente interrogante: ¿En qué se basa el agente para afirmar que la entidad tiene una obligación irrevocable en el momento presente? La postura más conservadora estaría orientada a emplear:	Argumentos sólidos y verificables	1	1	1	1	1	1	1	7
			Argumentos no verificables								0
			Intuición o sentido común								0
			Otro:								0
	2	<b>Obligación presente</b> En caso de que no quede claro de que la entidad tiene una obligación en el momento presente, el agente debe utilizar metodologías para computar la probabilidad de que exista la obligación presente. Ante esta situación, la postura más conservadora sería:	Emplear métodos no científicos								0
			Emplear métodos científicos	1	1	1	1	1	1		6
			Intuición o sentido común								0
			Otro:							1	1

*Fuente.* Elaboración propia (2018), con datos recopilados de los expertos consultados. El número 1 significa que el experto indicó esa expresión lingüística como respuesta.

Conviene puntualizar que la opinión del experto identificado con el número siete (7), en la consulta sobre la CFC dos (2) de la dimensión de reconocimiento, fue el empleo de un método estadístico. No obstante, para

efectos del siguiente instrumento a construir, se consideró que la respuesta está contenida en la opción dos (2) por ser un método científico.

**Cuadro 27 (Continuación)**

Juicio Principal	Juicio Secundario	Expresión Lingüística de la CFC Secundaria	Opciones	Respuesta del Experto							
				1	2	3	4	5	6	7	T
1	3	<b>Suceso pasado</b> Ante la siguiente interrogante: ¿En qué se basa el agente para afirmar que el suceso que dio origen a la obligación ya aconteció? La postura más conservadora estaría orientada a emplear:	Argumentos sólidos y verificables	1	1	1	1	1	1	1	7
			Argumentos no verificables								0
			Intuición o sentido común								0
			Otro:								0
	4	<b>Acciones futuras</b> Ante la siguiente interrogante: ¿En qué se basa el agente para afirmar que el suceso que dio origen a la obligación no está conectado con la consolidación de un evento futuro? La postura más conservadora estaría orientada a emplear:	Argumentos sólidos y verificables	1	1	1	1	1	1	1	7
			Argumentos no verificables								0
			Intuición o sentido común								0
			Otro:								0
	5	<b>Proyectos de Ley</b> En caso de que la naturaleza de la obligación sea de tipo legal, relacionada con un proyecto de Ley ¿En qué se basa el agente para afirmar que es prácticamente seguro que la redacción final de la Ley coincida con el proyecto de Ley conocido? Ante esta interrogante, la postura más conservadora sería:	Aprobación en primera discusión del proyecto de Ley por el ente legislativo						1		1
			Aprobación en segunda discusión del proyecto de Ley por el ente legislativo	1	1	1	1	1		1	6
			Intuición o sentido común								0
			Otro:								0

*Fuente.* Elaboración propia (2018), con datos recopilados de los expertos consultados. El número 1 significa que el experto indicó esa expresión lingüística como respuesta.

Es importante destacar que la opinión del experto identificado con el número seis (6), en la consulta sobre la CFC cinco (5) de la dimensión de reconocimiento, no dista significativamente de la opinión generalizada del grupo de expertos. Por tanto, para efectos del siguiente instrumento a construir, se consideró que la respuesta está contenida en la opción dos (2).

**Cuadro 27 (Continuación)**

Juicio Principal	Juicio Secundario	Expresión Lingüística de la CFC Secundaria	Opciones	Respuesta del Experto							
				1	2	3	4	5	6	7	T
1	6	<b>Obligaciones implícitas</b> En caso de que la naturaleza de la obligación sea de tipo implícita ¿En qué se basa el agente para afirmar que se comunicó a los afectados o involucrados la naturaleza de su decisión que crea expectativas válidas ante terceros? Ante esta interrogante, la postura más conservadora sería:	Explicación verbal a los afectados o involucrados								0
			Inclusión del compromiso en el presupuesto de la entidad	1	1	1	1	1	1	1	7
			Intuición o sentido común								0
			Otro:								0
2	7	<b>Método probabilístico</b> El agente debe utilizar metodologías para computar la probabilidad de salida de recursos económicos para cancelar la obligación. Ante esta afirmación, la postura más conservadora sería:	Emplear métodos no científicos								0
			Emplear métodos científicos	1	1	1	1	1	1	1	7
			Intuición o sentido común								0
			Otro:								0
3	8	<b>Estimación de desenlaces posibles</b> Ante la siguiente interrogante: ¿En qué se basa el agente para afirmar que es posible la estimación fiable de la provisión? La postura más conservadora estaría orientada a emplear:	La opinión de expertos calificados	1	1	1	1	1			5
			La experiencia en operaciones similares o análogas						1	1	2
			Intuición o sentido común								0
			Otro:								0

*Fuente.* Elaboración propia (2018), con datos recopilados de los expertos consultados. El número 1 significa que el experto indicó esa expresión lingüística como respuesta.

Al final de este último cuadro, la expresión de los expertos registrados con los número seis (6) y siete (7), en la consulta sobre la CFC ocho (8) de la dimensión de reconocimiento, no coincide de manera unánime con la opinión del resto del grupo. Sin embargo, para efectos del siguiente instrumento a construir, el investigador consideró la opción uno (1) por contar con 71% de aceptación entre los integrantes del grupo de interés consultado.

Cuadro 28

**Tabulación de respuestas dadas por los expertos en cuanto a las CFC secundarias de la dimensión de medición**

Juicio Principal	Juicio Secundario	Expresión Lingüística de la CFC Secundaria	Opciones	Respuesta del Experto							
				1	2	3	4	5	6	7	T
1	1	<b>Soporte de la mejor estimación</b> Ante la siguiente interrogante: ¿En qué factores debe apoyarse la determinación de la mejor estimación del importe de la provisión? La postura más conservadora estaría orientada a emplear:	La opinión de expertos calificados	1	1	1	1	1			5
			La experiencia en operaciones similares o análogas						1	1	2
			Intuición o sentido común								0
			Otro:								0
	2	<b>Medición de casos individuales</b> En el caso de la medición de una población de casos individuales, el agente debe utilizar metodologías para computar la probabilidad de ocurrencia de cada uno de los desenlaces estimados. Ante esta afirmación, la postura más conservadora sería:	Emplear métodos no científicos								0
			Emplear métodos científicos	1	1	1	1	1	1	1	7
			Intuición o sentido común								0
			Otro:								0
	3	Efectos de otros desenlaces posibles En el caso de la medición de una obligación aislada, el agente debe efectuar la mejor estimación del importe de la provisión. Ante esta afirmación, la postura más conservadora sería:	Incluir los efectos de otros desenlaces posibles	1	1	1	1	1	1	1	7
			No incluir los efectos de otros desenlaces posibles								0
			Otro:								0

*Fuente.* Elaboración propia (2018), con datos recopilados de los expertos consultados. El número 1 significa que el experto indicó esa expresión lingüística como respuesta.

Resulta importante destacar que la respuesta de los expertos registrados con los número seis (6) y siete (7), en la consulta sobre la CFC uno (1) de la dimensión de medición, no concuerda con la opinión del resto del grupo. A pesar de ello, para el próximo instrumento a construir, el investigador consideró la opción uno (1) por tener asociado un 71% de aprobación entre los integrantes del grupo de expertos consultado.

**Cuadro 28 (Continuación)**

Juicio Principal	Juicio Secundario	Expresión Lingüística de la CFC Secundaria	Opciones	Respuesta del Experto							
				1	2	3	4	5	6	7	T
1	4	<b>Prudencia en la estimación del importe</b> Al estimar diversos desenlaces para una provisión, el agente debe asignar probabilidades de ocurrencia a los distintos escenarios. Ante esta afirmación, la postura más conservadora sería:	Asignar probabilidades de ocurrencia más altas a los escenarios adversos (una mayor cuantía de provisión)	1	1	1	1	1	1	1	7
			Asignar probabilidades de ocurrencia más bajas a los escenarios adversos (una menor cuantía de provisión)								0
			Otro:								0
	5	<b>Horizonte de tiempo para valor presente</b> Ante una provisión medida a valor presente, el agente debe determinar el horizonte de tiempo en el que considera que es significativo el valor temporal del dinero. Ante esta afirmación, la postura más conservadora sería:	Emplear un horizonte de 5 años							1	1
			Emplear un horizonte de 3 años				1				1
			Emplear un horizonte de 6 meses	1	1	1		1			4
			Otro:						1		1
	6	<b>Tasa de descuento para valor presente</b> Ante una provisión medida a valor presente, el agente debe seleccionar una metodología para obtener la tasa de descuento a aplicar. Ante esta afirmación, la postura más conservadora sería:	Tomar una tasa de interés del mercado			1		1		1	3
			Aplicar el Modelo de Valuación de Activos de Capital	1	1		1				3
			Valerse de la intuición o sentido común						1		1
			Otro:								0

*Fuente.* Elaboración propia (2018), con datos recopilados de los expertos consultados. El número 1 significa que el experto indicó esa expresión lingüística como respuesta.

Las respuestas de los expertos en las CFC cinco (5) y seis (6) presentan la mayor dispersión hasta el momento. En cuanto a la consulta de la CFC cinco (5), el siguiente instrumento incorporó como la postura más conservadora a la opción tres (3), por contar con un nivel de aceptación del 57% entre los integrantes del grupo de expertos.



Por su parte, la CFC seis (6) consideró como postura más conservadora a la opción dos (2). Si bien es cierto que tanto la alternativa uno (1) como la dos (2) tienen asociada un valor de aceptación del 43%, el investigador infiere que la alternativa dos (2) al tomar en cuenta *inputs* del mercado contiene, en gran medida, a la opción uno (1). Esta aseveración se sustenta en que la construcción del Modelo de Valuación de Activos de Capital requiere para su aplicación conocer: (a) una tasa libre de riesgo, (b) el beta o nivel de riesgo asociado al sector, y (c) el rendimiento esperado del mercado.

**Cuadro 28 (Continuación)**

Juicio Principal	Juicio Secundario	Expresión Lingüística de la CFC Secundaria	Opciones	Respuesta del Experto							
				1	2	3	4	5	6	7	T
1	7	<b>Posibles sucesos futuros</b> El agente debe efectuar la mejor estimación del importe de la provisión. Ante esta afirmación, la postura más conservadora sería:	Considerar los sucesos futuros en la determinación de la mejor estimación del importe de la provisión	1	1	1	1	1	1	1	7
			No considerar los sucesos futuros en la determinación de la mejor estimación del importe de la provisión								0
			Otro:								0
	8	<b>Incorporación de reembolsos</b> Ante la siguiente interrogante: ¿En qué se basa el agente para afirmar que la entidad contará con un reembolso de los recursos requeridos para liquidar una obligación? La postura más conservadora estaría orientada a emplear:	Argumentos sólidos y verificables	1	1	1	1	1	1	1	7
			Argumentos no verificables								0
			Intuición o sentido común								0
			Otro:								0

*Fuente.* Elaboración propia (2018), con datos recopilados de los expertos consultados. El número 1 significa que el experto indicó esa expresión lingüística como respuesta.

**Cuadro 28 (Continuación)**

Juicio Principal	Juicio Secundario	Expresión Lingüística de la CFC Secundaria	Opciones	Respuesta del Experto							
				1	2	3	4	5	6	7	T
1	9	<b>Revisión periódica del importe</b> En cada fecha sobre la que se informa, el importe de la provisión debe reflejar su mejor estimación. Ante esta afirmación, la postura más conservadora sería:	Revisar y/o ajuste el importe de la provisión en cada fecha sobre la que se informa	1	1	1	1	1	1	1	7
			No revisar y/o ajuste el importe de la provisión en cada fecha sobre la que se informa								0
			Otro:								0

*Fuente.* Elaboración propia (2018), con datos recopilados de los expertos consultados. El número 1 significa que el experto indicó esa expresión lingüística como respuesta.

**Cuadro 29**

**Tabulación de respuestas dadas por los expertos en cuanto a las CFC secundarias de la dimensión de revelación**

Juicio Principal	Juicio Secundario	Expresión Lingüística de la CFC Secundaria	Opciones	Respuesta del Experto							
				1	2	3	4	5	6	7	T
1	1	<b>Conciliación de saldos</b> La NIC 37 solicita la revelación de cinco elementos relacionados con la conciliación entre saldos iniciales y finales. Ante esta afirmación, la postura más conservadora sería:	Revelar todos los elementos que solicita la norma	1	1	1	1	1	1	1	7
			Revelar únicamente los que sean importantes								0
			Revelar únicamente los importes iniciales y finales, con sus respectivas variaciones								0
			Otro:								0
	2	<b>Naturaleza de la obligación y principales juicios</b> La NIC 37 solicita la revelación de cinco elementos relacionados con la naturaleza de la obligación y sus principales juicios. Ante esta afirmación, la postura más conservadora sería:	Revelar todos los elementos que solicita la norma	1	1	1	1	1	1	1	7
			Revelar únicamente los que sean importantes								0
			Revelar únicamente una breve descripción de la naturaleza de la obligación contraída								0
			Otro:								0

*Fuente.* Elaboración propia (2018), con datos recopilados de los expertos consultados. El número 1 significa que el experto indicó esa expresión lingüística como respuesta.

**Cuadro 29 (Continuación)**

Juicio Principal	Juicio Secundario	Expresión Lingüística de la CFC Secundaria	Opciones	Respuesta del Experto							
				1	2	3	4	5	6	7	T
1	3	<b>Vinculación con pasivos contingentes</b> Es posible la presencia de provisiones y pasivos contingentes que nacen de un mismo agregado de circunstancias. Ante esta afirmación, la postura más conservadora sería:	Revelar la conexión entre la provisión y el pasivo contingente	1	1	1	1	1	1	1	7
			No revelar la conexión entre la provisión y el pasivo contingente								0
			Otro:								0
	4	<b>Restricciones a la divulgación de información</b> Ante la siguiente interrogante: ¿En qué se basa el agente para omitir determinados requerimientos de revelación porque podrían perjudicar la posición de la entidad ante disputas legales? La postura más conservadora estaría orientada a emplear:	Argumentos sólidos y verificables	1	1	1	1	1	1	1	7
			Argumentos no verificables								0
			Intuición o sentido común								0
			Otro:								0

*Fuente.* Elaboración propia (2018), con datos recopilados de los expertos consultados. El número 1 significa que el experto indicó esa expresión lingüística como respuesta.

Como se puede apreciar, en la consulta de las CFC secundarias inherentes a la dimensión de revelación, los expertos coincidieron de forma unánime. En este sentido, la postura conservadora del agente se orienta a la primera opción en cada una de las CFC examinadas.

Para una mayor comprensión, luego de tabular los resultados de la consulta de las CFC secundarias, se sistematiza cada CFC indicando su postura más conservadora. Los cuadros N° 30, 31 y 32 evidencian la mencionada sistematización. Estos cuadros se configuran como la piedra angular para la construcción del segundo instrumento.

En este orden de ideas, se debe agregar que, en el interior de cada dimensión del tratamiento contable, no existe un orden de preferencia o de importancia para cada CFC. A estas CFC se les asignó un orden de acuerdo a la secuencia en la que fueron apareciendo en el análisis de la NIC 37 (IASB, 2016c).

### Cuadro 30

#### Definición de las CFC en la dimensión de reconocimiento según el aporte de los expertos consultados

Juicio Principal	Juicio Secundario	Expresión Lingüística de la CFC Secundaria	Postura Más Conservadora
1	1	<b>Carácter irrevocable de la obligación</b> Ante la siguiente interrogante: ¿En qué se basa el agente para afirmar que la entidad tiene una obligación irrevocable en el momento presente? La postura más conservadora estaría orientada a emplear:	Argumentos sólidos y verificables
	2	<b>Obligación presente</b> En caso de que no quede claro de que la entidad tiene una obligación en el momento presente, el agente debe utilizar metodologías para computar la probabilidad de que exista la obligación presente. Ante esta situación, la postura más conservadora sería:	Emplear métodos científicos
	3	<b>Suceso pasado</b> Ante la siguiente interrogante: ¿En qué se basa el agente para afirmar que el suceso que dio origen a la obligación ya aconteció? La postura más conservadora estaría orientada a emplear:	Argumentos sólidos y verificables
	4	<b>Acciones futuras</b> Ante la siguiente interrogante: ¿En qué se basa el agente para afirmar que el suceso que dio origen a la obligación no está conectado con la consolidación de un evento futuro? La postura más conservadora estaría orientada a emplear:	Argumentos sólidos y verificables
	5	<b>Proyectos de Ley</b> En caso de que la naturaleza de la obligación sea de tipo legal, relacionada con un proyecto de Ley ¿En qué se basa el agente para afirmar que es prácticamente seguro que la redacción final de la Ley coincida con el proyecto de Ley conocido? Ante esta interrogante, la postura más conservadora sería:	Aprobación en segunda discusión del proyecto de Ley por el ente legislativo
	6	<b>Obligaciones implícitas</b> En caso de que la naturaleza de la obligación sea de tipo implícita ¿En qué se basa el agente para afirmar que se comunicó a los afectados o involucrados la naturaleza de su decisión que crea expectativas válidas ante terceros? Ante esta interrogante, la postura más conservadora sería:	Inclusión del compromiso en el presupuesto de la entidad
2	7	<b>Método probabilístico</b> El agente debe utilizar metodologías para computar la probabilidad de salida de recursos económicos para cancelar la obligación. Ante esta afirmación, la postura más conservadora sería:	Emplear métodos científicos
3	8	<b>Estimación de desenlaces posibles</b> Ante la siguiente interrogante: ¿En qué se basa el agente para afirmar que es posible la estimación fiable de la provisión? La postura más conservadora estaría orientada a emplear:	La opinión de expertos calificados

Fuente. Elaboración propia (2018), con datos recopilados de los expertos consultados.

### Cuadro 31

#### Definición de las CFC en la dimensión de medición según el aporte de los expertos consultados

Juicio Principal	Juicio Secundario	Expresión Lingüística de la CFC Secundaria	Postura Más Conservadora
1	1	<b>Soporte de la mejor estimación</b> Ante la siguiente interrogante: ¿En qué factores debe apoyarse la determinación de la mejor estimación del importe de la provisión? La postura más conservadora estaría orientada a emplear:	La opinión de expertos calificados
	2	<b>Medición de casos individuales</b> En el caso de la medición de una población de casos individuales, el agente debe utilizar metodologías para computar la probabilidad de ocurrencia de cada uno de los desenlaces estimados. Ante esta afirmación, la postura más conservadora sería:	Emplear métodos científicos
	3	<b>Efectos de otros desenlaces posibles</b> En el caso de la medición de una obligación aislada, el agente debe efectuar la mejor estimación del importe de la provisión. Ante esta afirmación, la postura más conservadora sería:	Incluir los efectos de otros desenlaces posibles
	4	<b>Prudencia en la estimación del importe</b> Al estimar diversos desenlaces para una provisión, el agente debe asignar probabilidades de ocurrencia a los distintos escenarios. Ante esta afirmación, la postura más conservadora sería:	Asignar probabilidades de ocurrencia más altas a los escenarios adversos (una mayor cuantía de provisión)
	5	<b>Horizonte de tiempo para valor presente</b> Ante una provisión medida a valor presente, el agente debe determinar el horizonte de tiempo en el que considera que es significativo el valor temporal del dinero. Ante esta afirmación, la postura más conservadora sería:	Emplear un horizonte de 6 meses
	6	<b>Tasa de descuento para valor presente</b> Ante una provisión medida a valor presente, el agente debe seleccionar una metodología para obtener la tasa de descuento a aplicar. Ante esta afirmación, la postura más conservadora sería:	Aplicar el Modelo de Valuación de Activos de Capital
	7	<b>Posibles sucesos futuros</b> El agente debe efectuar la mejor estimación del importe de la provisión. Ante esta afirmación, la postura más conservadora sería:	Considerar los sucesos futuros en la determinación de la mejor estimación del importe de la provisión
	8	<b>Incorporación de reembolsos</b> Ante la siguiente interrogante: ¿En qué se basa el agente para afirmar que la entidad contará con un reembolso de los recursos requeridos para liquidar una obligación? La postura más conservadora estaría orientada a emplear:	Argumentos sólidos y verificables
	9	<b>Revisión periódica del importe</b> En cada fecha sobre la que se informa, el importe de la provisión debe reflejar su mejor estimación. Ante esta afirmación, la postura más conservadora sería:	Revisar y/o ajuste el importe de la provisión en cada fecha sobre la que se informa

Fuente. Elaboración propia (2018), con datos recopilados de los expertos consultados.

### Cuadro 32

#### Definición de las CFC en la dimensión de revelación según el aporte de los expertos consultados

Juicio Principal	Juicio Secundario	Expresión Lingüística de la CFC Secundaria	Postura Más Conservadora
1	1	<b>Conciliación de saldos</b> La NIC 37 solicita la revelación de cinco elementos relacionados con la conciliación entre saldos iniciales y finales. Ante esta afirmación, la postura más conservadora sería:	Revelar todos los elementos que solicita la norma
	2	<b>Naturaleza de la obligación y principales juicios</b> La NIC 37 solicita la revelación de cinco elementos relacionados con la naturaleza de la obligación y sus principales juicios. Ante esta afirmación, la postura más conservadora sería:	Revelar todos los elementos que solicita la norma
	3	<b>Vinculación con pasivos contingentes</b> Es posible la presencia de provisiones y pasivos contingentes que nacen de un mismo agregado de circunstancias. Ante esta afirmación, la postura más conservadora sería:	Revelar la conexión entre la provisión y el pasivo contingente
	4	<b>Restricciones a la divulgación de información</b> Ante la siguiente interrogante: ¿En qué se basa el agente para omitir determinados requerimientos de revelación porque podrían perjudicar la posición de la entidad ante disputas legales? La postura más conservadora estaría orientada a emplear:	Argumentos sólidos y verificables

*Fuente.* Elaboración propia (2018), con datos recopilados de los expertos consultados.

Los resultados obtenidos en los cuadros N° 30, 31 y 32 son de suma utilidad porque permitieron definir los enunciados con mayor grado de conservadurismo y con menor grado de conservadurismo dentro de cada CFC.

Al acotar los enunciados es posible estructurar una escala semántica para que, a través de expresiones lingüísticas, un grupo de expertos pueda opinar acerca del grado de importancia que concede a cada enunciado. De hecho, cada CFC tiene asociado dos enunciados que se contraponen desde la óptica conservadora (mayor grado de conservadurismo y menor grado de conservadurismo) que conforman los extremos de la escala semántica a diseñar en el próximo instrumento (cuestionario N° 2).

#### **4. Expertizaje y contraexpertizaje para la definición de las CFC que deben ser consideradas por el agente ante el tratamiento contable de provisiones desde una perspectiva conservadora**

Indudablemente, el agente al momento de reconocer, medir y revelar una provisión contable conforme a la NIC 37 (IASB, 2016c), debe emitir, consciente o inconscientemente, los cinco (5) juicios de valor principales y los veintiún (21) juicios de valor secundarios, especificados en el capítulo VI de la presente investigación. No obstante, el grado en el que cada juicio de valor se aproxima o se aleja de una postura conservadora es lo que propicia el uso de subconjuntos borrosos.

En este sentido, se les preguntó al segundo grupo de interés (anexo G), conformado por trescientos ochenta y cuatro (384) licenciados en Contaduría Pública inscritos en los diferentes Colegios de Contadores Públicos a nivel nacional, el grado de importancia que cada uno de ellos le confiere a cada CFC secundaria.

La composición y naturaleza de la muestra de los trescientos ochenta y cuatro (384) licenciados en Contaduría Pública se describen en los siguientes cuadros, estratificada de acuerdo a su edad promedio, años promedio de graduado, sexo, estudios de postgrado, área de actuación profesional y tipo de empresa donde labora.

**Cuadro 33**  
**Composición de la muestra según su edad y años de graduado**

<b>Característica de la Muestra</b>	<b>Promedio</b>
Edad de expertos consultados	36 años
Años de graduado como Lcdo. en Contaduría Pública	11 años

*Fuente.* Elaboración propia (2018), con datos recopilados de los expertos consultados.

**Cuadro 34**  
**Composición de la muestra según su sexo**

Característica de la Muestra	Frecuencia	Porcentaje
Femenino	238	62,10%
Masculino	145	37,90%

*Fuente.* Elaboración propia (2018), con datos recopilados de los expertos consultados.

**Cuadro 35**  
**Composición de la muestra según sus estudios de postgrado**

Característica de la Muestra	Frecuencia	Porcentaje
Especialización	98	25,50%
Maestría	100	26,00%
Doctorado	1	0,30%
Post – Doctorado	0	0,00%
Ninguno	185	48,20%

*Fuente.* Elaboración propia (2018), con datos recopilados de los expertos consultados.

**Cuadro 36**  
**Composición de la muestra según el área de actuación profesional**

Característica de la Muestra	Frecuencia	Porcentaje
Auditoría	112	29,10%
Finanzas	43	11,20%
Teneduría de libros	185	48,20%
Sistemas contables	33	8,60%
Costos	11	2,90%

*Fuente.* Elaboración propia (2018), con datos recopilados de los expertos consultados.

**Cuadro 37**  
**Composición de la muestra según el tipo de empresa donde labora**

Característica de la Muestra	Frecuencia	Porcentaje
Universidad	5	1,30%
Empresa privada	188	49,00%
Empresa del sector público	72	18,70%
Libre ejercicio de la profesión	119	31,00%
Desempleado	0	0,00%

*Fuente.* Elaboración propia (2018), con datos recopilados de los expertos consultados.

La consulta a los expertos, en el cuestionario N° 2, consistió en conocer el grado de importancia que cada uno de ellos le concede a cada CFC



secundaria. En este proceso se estructuraron los grados de importancia o presunción ( $\alpha$ ) a través de una escala endecadaria, comprendida en el intervalo  $[0,1]$ , asociadas a las expresiones lingüísticas que inician en 0 como la postura menos conservadora del agente y culminan en 1 como la postura más conservadora del agente. El cuadro No. 38 ilustra la composición de una escala endecadaria.

Luego de obtener las respuestas por parte de los expertos (anexo G), se procedió a tabular la información mediante el uso de Microsoft Excel. En esta hoja de cálculo se plasmó el conjunto de herramientas de lógica difusa que integra la técnica del expertizaje y contraexpertizaje, para las veintiún (21) CFC secundarias consultadas.

**Cuadro 38**  
**Semántica para evaluar el grado de importancia de cada CFC secundaria**

Expresión Lingüística	Nivel de Presunción ( $\alpha$ )
Ninguna importancia	0
Prácticamente sin ninguna importancia	0,1
Casi sin importancia	0,2
Bastante posible sin ninguna importancia	0,3
Un poco menos de importancia media	0,4
Importancia media	0,5
Un poco más de importancia media	0,6
Bastante posible que sea de máxima importancia	0,7
Casi máxima importancia	0,8
Prácticamente máxima importancia	0,9
Máxima importancia	1

*Fuente.* Elaboración propia (2018).

Para efectos didácticos y por optimizar la comprensibilidad de los resultados por parte del lector, las respuestas de los expertos se presentan a partir de sus frecuencias (segundo paso de construcción del expertizaje). La construcción de la frecuencia de las opiniones de los treientos ochenta y cuatro (384) contadores, indica el número de veces en que los expertos

consultados coincidieron en los grados de presunción que asignaron a cada una de las interrogantes asociadas a las CFC secundarias.

Los resultados se exponen en cuadros de doble entrada: una vertical para revelar las CFC secundarias que fueron consultadas y una horizontal que contiene los valores atribuidos a la escala semántica, agrupados en el intervalo [0,1]. Los cuadros que se detallan a continuación (ver cuadros N° 39, 40 y 41) contienen las frecuencias de las respuestas para cada CFC secundaria estudiada, en atención a la dimensión del tratamiento contable a la que están adscritas. Conviene puntualizar que cada experto aportó un nivel de presunción por cada interrogante. Por lo tanto, existirán trecientas ochenta y cuatro (384) respuestas por cada ítem.

### Cuadro 39

**Tabulación de respuestas aportadas por los expertos en cuanto a las CFC secundarias de la dimensión de reconocimiento - Frecuencias**

Juicio Principal	Juicio Secundario	Expresión Lingüística de la CFC Secundaria	Nivel de Presunción $\alpha$										
			0	0,1	0,2	0,3	0,4	0,5	0,6	0,7	0,8	0,9	1
1	1	<b>Carácter irrevocable de la obligación</b> ¿El agente debe poseer argumentos sólidos para considerar que la entidad tiene una obligación irrevocable en el momento presente?	0	0	0	0	0	1	1	5	13	6	358
	2	<b>Obligación presente</b> En caso de que no quede claro de que la entidad tiene una obligación en el momento presente ¿El agente debe utilizar métodos científicos o no científicos para computar la probabilidad de que exista la obligación presente?	0	0	0	0	2	3	22	14	20	7	316

**Cuadro 39 (Continuación)**

Juicio Principal	Juicio Secundario	Expresión Lingüística de la CFC Secundaria	Nivel de Presunción $\alpha$										
			0	0,1	0,2	0,3	0,4	0,5	0,6	0,7	0,8	0,9	1
1	3	<b>Suceso pasado</b> ¿El agente debe poseer argumentos sólidos para considerar que el suceso que dio origen a la obligación ya aconteció?	0	0	0	0	0	0	1	3	11	9	360
	4	<b>Acciones futuras</b> ¿El agente debe poseer argumentos sólidos para considerar que el suceso que dio origen a la obligación no está conectado con la consolidación de un evento futuro?	0	0	0	0	0	0	2	5	11	4	362
	5	<b>Proyectos de Ley</b> En caso de que la naturaleza de la obligación sea de tipo legal, relacionada con un proyecto de Ley ¿Cuáles circunstancias motivaran al agente a concebir que es prácticamente seguro que la redacción final de la Ley coincida con el proyecto de Ley conocido?	0	0	0	0	0	5	27	24	30	3	295
	6	<b>Obligaciones implícitas</b> En caso de que la naturaleza de la obligación sea de tipo implícita ¿Cuáles acciones debe llevar a cabo el agente para comunicar a los afectados o involucrados la naturaleza de su decisión que crea expectativas válidas ante terceros?	0	0	0	0	0	7	26	19	18	7	307
2	7	<b>Método probabilístico</b> ¿El agente debe utilizar métodos científicos o no científicos para computar la probabilidad de salida de recursos económicos para cancelar la obligación?	0	0	0	0	0	1	32	15	22	8	306

**Cuadro 39 (Continuación)**

Juicio Principal	Juicio Secundario	Expresión Lingüística de la CFC Secundaria	Nivel de Presunción $\alpha$										
			0	0,1	0,2	0,3	0,4	0,5	0,6	0,7	0,8	0,9	1
3	8	<b>Estimación de desenlaces posibles</b> ¿Cuáles circunstancias motivarán al agente a concebir que es posible la estimación fiable de la provisión?	0	0	0	0	0	16	24	5	12	1	326

Fuente. Elaboración propia (2018), con datos recopilados de los expertos consultados.

**Cuadro 40**

**Tabulación de respuestas aportadas por los expertos en cuanto a las CFC secundarias de la dimensión de medición - Frecuencias**

Juicio Principal	Juicio Secundario	Expresión Lingüística de la CFC Secundaria	Nivel de Presunción $\alpha$										
			0	0,1	0,2	0,3	0,4	0,5	0,6	0,7	0,8	0,9	1
1	1	<b>Soporte de la mejor estimación</b> ¿En qué factores debe apoyarse la determinación de la mejor estimación del importe de la provisión?	0	0	0	0	0	12	25	10	16	3	318
	2	<b>Medición de casos individuales</b> En el caso de la medición de una población de casos individuales ¿El agente debe utilizar métodos científicos o no científicos para computar la probabilidad de ocurrencia de cada uno de los desenlaces estimados para una población de casos individuales de obligaciones?	0	0	0	0	0	1	18	20	21	4	320
	3	<b>Efectos de otros desenlaces posibles</b> En el caso de la medición de una obligación aislada ¿El agente debe incluir en la mejor estimación del importe de la provisión, los efectos de otros desenlaces posibles?	0	0	0	0	0	0	40	16	39	11	278

**Cuadro 40 (Continuación)**

Juicio Principal	Juicio Secundario	Expresión Lingüística de la CFC Secundaria	Nivel de Presunción $\alpha$										
			0	0,1	0,2	0,3	0,4	0,5	0,6	0,7	0,8	0,9	1
1	4	<b>Prudencia en la estimación del importe</b> ¿Al estimar diversos desenlaces para una provisión, el agente debe asignar una probabilidad de ocurrencia más alta a los escenarios adversos (una mayor cuantía de provisión)?	0	0	0	0	0	6	30	35	62	17	234
	5	Horizonte de tiempo para valor presente Ante una provisión medida a valor presente ¿En cuál horizonte de tiempo la gerencia debe considerar que es significativo el valor temporal del dinero?	0	0	0	0	2	9	110	68	85	26	84
	6	<b>Tasa de descuento para valor presente</b> ¿Qué metodología debe emplear el agente para obtener la tasa de descuento a aplicar en la determinación del valor presente de los desembolsos que se requieren para cancelar la obligación?	0	0	0	0	0	22	43	23	28	6	262
	7	<b>Posibles sucesos futuros</b> ¿El agente debe considerar los sucesos futuros en la determinación de la mejor estimación del importe de la provisión?	0	0	0	0	0	0	24	11	18	14	317
	8	<b>Incorporación de reembolsos</b> ¿El agente debe poseer argumentos sólidos para considerar que la entidad contará con un reembolso de los recursos requeridos para liquidar una obligación?	0	0	0	0	0	0	3	4	3	3	371

**Cuadro 40 (Continuación)**

Juicio Principal	Juicio Secundario	Expresión Lingüística de la CFC Secundaria	Nivel de Presunción $\alpha$										
			0	0,1	0,2	0,3	0,4	0,5	0,6	0,7	0,8	0,9	1
1	9	<b>Revisión periódica del importe</b> ¿El agente debe revisar y/o ajustar el importe de la provisión en la fecha sobre la que se informa?	0	0	0	0	0	0	47	18	38	7	274

Fuente. Elaboración propia (2018), con datos recopilados de los expertos consultados.

**Cuadro 41**

**Tabulación de respuestas aportadas por los expertos en cuanto a las CFC secundarias de la dimensión de revelación - Frecuencias**

Juicio Principal	Juicio Secundario	Expresión Lingüística de la CFC Secundaria	Nivel de Presunción $\alpha$										
			0	0,1	0,2	0,3	0,4	0,5	0,6	0,7	0,8	0,9	1
1	1	<b>Conciliación de saldos</b> ¿Cuáles de los siguientes elementos deben estar presentes en la conciliación entre saldos iniciales y finales? (a) El importe en libros al principio y al final del periodo; (b) Las dotaciones efectuadas en el periodo, incluyendo también los incrementos en las provisiones existentes; (c) Los importes utilizados (esto es, aplicados o cargados contra la provisión) en el transcurso del periodo; (d) Los importes no utilizados que han sido objeto de liquidación o reversión en el periodo; (e) El incremento durante el periodo en el importe descontado que surge del paso del tiempo y el efecto de cualquier cambio en la tasa de descuento.	0	0	0	0	0	0	12	3	3	9	357

**Cuadro 41 (Continuación)**

Juicio Principal	Juicio Secundario	Expresión Lingüística de la CFC Secundaria	Nivel de Presunción $\alpha$										
			0	0,1	0,2	0,3	0,4	0,5	0,6	0,7	0,8	0,9	1
1	2	<p><b>Naturaleza de la obligación y principales juicios</b> ¿Cuáles de los siguientes elementos, inherentes a la naturaleza de la obligación y sus principales juicios, deben estar presentes en la revelación? (a) Una breve descripción de la naturaleza de la obligación contraída; (b) Un calendario esperado de las salidas de beneficios económicos, producidos por la provisión; (c) Una indicación acerca de las incertidumbres relativas al importe o al calendario de las salidas de esos recursos; (d) 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; (e) El importe de cualquier eventual reembolso, informando además de la cuantía de los activos que hayan sido reconocidos para recoger los eventuales reembolsos esperados.</p>	0	0	0	0	0	0	11	4	5	6	358

**Cuadro 41 (Continuación)**

Juicio Principal	Juicio Secundario	Expresión Lingüística de la CFC Secundaria	Nivel de Presunción $\alpha$										
			0	0,1	0,2	0,3	0,4	0,5	0,6	0,7	0,8	0,9	1
1	3	<b>Vinculación con pasivos contingentes</b> Ante la presencia de provisiones y pasivos contingentes que nacen de un mismo agregado de circunstancias ¿La gerencia debe revelar información de esa conexión?	0	0	0	0	0	1	21	15	32	17	298
	4	<b>Restricciones a la divulgación de información</b> Ante la presencia de requerimientos de revelación que podrían perjudicar la posición de la entidad ante disputas legales ¿La entidad debe proporcionar argumentos para no divulgar información más detallada?	0	0	0	0	0	0	9	7	8	6	354

*Fuente.* Elaboración propia (2018), con datos recopilados de los expertos consultados.

Una vez conocida la frecuencia de opiniones, el siguiente paso consiste en normalizar la serie de datos. Este procedimiento se traduce en dividir las frecuencias de las respuestas entre el número de expertos consultados. En otras palabras, cada CFC secundaria estudiada se dividirá entre treientos ochenta y cuatro (384). El resultado se presenta en los cuadros N° 42, 43 y 44.



# Cuadro 42

## Series normalizadas para las CFC secundarias de la dimensión de reconocimiento

Juicio Principal	Juicio Secundario	Expresión Lingüística de la CFC Secundaria	Nivel de Presunción $\alpha$										
			0	0,1	0,2	0,3	0,4	0,5	0,6	0,7	0,8	0,9	1
1	1	<b>Carácter irrevocable de la obligación</b> ¿El agente debe poseer argumentos sólidos para considerar que la entidad tiene una obligación irrevocable en el momento presente?	0	0	0	0	0	0,003	0,003	0,013	0,034	0,016	0,932
	2	<b>Obligación presente</b> En caso de que no quede claro de que la entidad tiene una obligación en el momento presente ¿El agente debe utilizar métodos científicos o no científicos para computar la probabilidad de que exista la obligación presente?	0	0	0	0	0,005	0,008	0,057	0,036	0,052	0,018	0,823
	3	<b>Suceso pasado</b> ¿El agente debe poseer argumentos sólidos para considerar que el suceso que dio origen a la obligación ya aconteció?	0	0	0	0	0	0	0,003	0,008	0,029	0,023	0,938
	4	<b>Acciones futuras</b> ¿El agente debe poseer argumentos sólidos para considerar que el suceso que dio origen a la obligación no está conectado con la consolidación de un evento futuro?	0	0	0	0	0	0	0,005	0,013	0,029	0,010	0,943

**Cuadro 42 (Continuación)**

Juicio Principal	Juicio Secundario	Expresión Lingüística de la CFC Secundaria	Nivel de Presunción $\alpha$										
			0	0,1	0,2	0,3	0,4	0,5	0,6	0,7	0,8	0,9	1
1	5	<b>Proyectos de Ley</b> En caso de que la naturaleza de la obligación sea de tipo legal, relacionada con un proyecto de Ley ¿Cuáles circunstancias motivaran al agente a concebir que es prácticamente seguro que la redacción final de la Ley coincida con el proyecto de Ley conocido?	0	0	0	0	0	0,013	0,070	0,063	0,078	0,008	0,768
	6	<b>Obligaciones implícitas</b> En caso de que la naturaleza de la obligación sea de tipo implícita ¿Cuáles acciones debe llevar a cabo el agente para comunicar a los afectados o involucrados la naturaleza de su decisión que crea expectativas válidas ante terceros?	0	0	0	0	0	0,018	0,068	0,049	0,047	0,018	0,799
2	7	<b>Método probabilístico</b> ¿El agente debe utilizar métodos científicos o no científicos para computar la probabilidad de salida de recursos económicos para cancelar la obligación?	0	0	0	0	0	0,003	0,083	0,039	0,057	0,021	0,797
3	8	<b>Estimación de desenlaces posibles</b> ¿Cuáles circunstancias motivarán al agente a concebir que es posible la estimación fiable de la provisión?	0	0	0	0	0	0,042	0,063	0,013	0,031	0,003	0,849

Fuente. Elaboración propia (2018), con datos recopilados de los expertos consultados.

Cuadro 43

Series normalizadas para las CFC secundarias de la dimensión de medición

Juicio Principal	Juicio Secundario	Expresión Lingüística de la CFC Secundaria	Nivel de Presunción $\alpha$										
			0	0,1	0,2	0,3	0,4	0,5	0,6	0,7	0,8	0,9	1
1	1	<b>Soporte de la mejor estimación</b> ¿En qué factores debe apoyarse la determinación de la mejor estimación del importe de la provisión?	0	0	0	0	0	0,031	0,065	0,026	0,042	0,008	0,828
	2	<b>Medición de casos individuales</b> En el caso de la medición de una población de casos individuales ¿El agente debe utilizar métodos científicos o no científicos para computar la probabilidad de ocurrencia de cada uno de los desenlaces estimados para una población de casos individuales de obligaciones?	0	0	0	0	0	0,003	0,047	0,052	0,055	0,010	0,833
	3	<b>Efectos de otros desenlaces posibles</b> En el caso de la medición de una obligación aislada ¿El agente debe incluir en la mejor estimación del importe de la provisión, los efectos de otros desenlaces posibles?	0	0	0	0	0	0	0,104	0,042	0,102	0,029	0,724
	4	<b>Prudencia en la estimación del importe</b> ¿Al estimar diversos desenlaces para una provisión, el agente debe asignar una probabilidad de ocurrencia más alta a los escenarios adversos (una mayor cuantía de provisión)?	0	0	0	0	0	0,016	0,078	0,091	0,161	0,044	0,609

**Cuadro 43 (Continuación)**

Juicio Principal	Juicio Secundario	Expresión Lingüística de la CFC Secundaria	Nivel de Presunción $\alpha$										
			0	0,1	0,2	0,3	0,4	0,5	0,6	0,7	0,8	0,9	1
1	5	Horizonte de tiempo para valor presente Ante una provisión medida a valor presente ¿En cuál horizonte de tiempo la gerencia debe considerar que es significativo el valor temporal del dinero?	0	0	0	0	0,005	0,023	0,286	0,177	0,221	0,068	0,219
	6	<b>Tasa de descuento para valor presente</b> ¿Qué metodología debe emplear el agente para obtener la tasa de descuento a aplicar en la determinación del valor presente de los desembolsos que se requieren para cancelar la obligación?	0	0	0	0	0	0,057	0,112	0,060	0,073	0,016	0,682
	7	<b>Posibles sucesos futuros</b> ¿El agente debe considerar los sucesos futuros en la determinación de la mejor estimación del importe de la provisión?	0	0	0	0	0	0	0,063	0,029	0,047	0,036	0,826
	8	<b>Incorporación de reembolsos</b> ¿El agente debe poseer argumentos sólidos para considerar que la entidad contará con un reembolso de los recursos requeridos para liquidar una obligación?	0	0	0	0	0	0	0,008	0,010	0,008	0,008	0,966
	9	<b>Revisión periódica del importe</b> ¿El agente debe revisar y/o ajustar el importe de la provisión en la fecha sobre la que se informa?	0	0	0	0	0	0	0,122	0,047	0,099	0,018	0,714

Fuente. Elaboración propia (2018), con datos recopilados de los expertos consultados.

# **Cuadro 44**

## **Series normalizadas para las CFC secundarias de la dimensión de revelación**

Juicio Principal	Juicio Secundario	Expresión Lingüística de la CFC Secundaria	Nivel de Presunción $\alpha$										
			0	0,1	0,2	0,3	0,4	0,5	0,6	0,7	0,8	0,9	1
1	1	<b>Conciliación de saldos</b> ¿Cuáles de los siguientes elementos deben estar presentes en la conciliación entre saldos iniciales y finales? (a) El importe en libros al principio y al final del periodo; (b) Las dotaciones efectuadas en el periodo, incluyendo también los incrementos en las provisiones existentes; (c) Los importes utilizados (esto es, aplicados o cargados contra la provisión) en el transcurso del periodo; (d) Los importes no utilizados que han sido objeto de liquidación o reversión en el periodo; (e) El incremento durante el periodo en el importe descontado que surge del paso del tiempo y el efecto de cualquier cambio en la tasa de descuento.	0	0	0	0	0	0	0,031	0,008	0,008	0,023	0,930
	2	<b>Naturaleza de la obligación y principales juicios</b> ¿Cuáles de los siguientes elementos, inherentes a la naturaleza de la obligación y sus principales juicios, deben estar presentes en la revelación? (a) Una breve descripción de la naturaleza de la obligación contraída; (b) Un calendario esperado de las salidas de beneficios económicos, producidos por la provisión; (c) Una indicación acerca de las incertidumbres relativas al importe o al calendario de las salidas de esos recursos; (d) 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; (e) El importe de cualquier eventual reembolso, informando además de la cuantía de los activos que hayan sido reconocidos para recoger los eventuales reembolsos esperados.	0	0	0	0	0	0	0,029	0,010	0,013	0,016	0,932

**Cuadro 44 (Continuación)**

Juicio Principal	Juicio Secundario	Expresión Lingüística de la CFC Secundaria	Nivel de Presunción $\alpha$										
			0	0,1	0,2	0,3	0,4	0,5	0,6	0,7	0,8	0,9	1
1	3	<b>Vinculación con pasivos contingentes</b> Ante la presencia de provisiones y pasivos contingentes que nacen de un mismo agregado de circunstancias ¿La gerencia debe revelar información de esa conexión?	0	0	0	0	0	0,003	0,055	0,039	0,083	0,044	0,776
	4	<b>Restricciones a la divulgación de información</b> Ante la presencia de requerimientos de revelación que podrían perjudicar la posición de la entidad ante disputas legales ¿La entidad debe proporcionar argumentos para no divulgar información más detallada?	0	0	0	0	0	0	0,023	0,018	0,021	0,016	0,922

*Fuente.* Elaboración propia (2018), con datos recopilados de los expertos consultados.

La próxima fase implica la acumulación de las series normalizadas para obtener el expertón. Este procedimiento consiste en sumar los valores de derecha a izquierda, comenzando por el valor normalizado del grado de presunción uno (1). Al completar la unidad, este valor se replica en los subsiguientes niveles de presunción. Los cuadros N° 45, 46 y 49 exponen los resultados de la aplicación de este procedimiento.

Cuadro 45

## Expertones para las CFC secundarias de la dimensión de reconocimiento

Juicio Principal	Juicio Secundario	Expresión Lingüística de la CFC Secundaria	Nivel de Presunción $\alpha$										
			0	0,1	0,2	0,3	0,4	0,5	0,6	0,7	0,8	0,9	1
1	1	<b>Carácter irrevocable de la obligación</b> ¿El agente debe poseer argumentos sólidos para considerar que la entidad tiene una obligación irrevocable en el momento presente?	1	1	1	1	1	1	0,997	0,995	0,982	0,948	0,932
	2	<b>Obligación presente</b> En caso de que no quede claro de que la entidad tiene una obligación en el momento presente ¿El agente debe utilizar métodos científicos o no científicos para computar la probabilidad de que exista la obligación presente?	1	1	1	1	1	0,995	0,987	0,930	0,893	0,841	0,823
	3	<b>Suceso pasado</b> ¿El agente debe poseer argumentos sólidos para considerar que el suceso que dio origen a la obligación ya aconteció?	1	1	1	1	1	1	1	0,997	0,990	0,961	0,938
	4	<b>Acciones futuras</b> ¿El agente debe poseer argumentos sólidos para considerar que el suceso que dio origen a la obligación no está conectado con la consolidación de un evento futuro?	1	1	1	1	1	1	1	0,995	0,982	0,953	0,943

**Cuadro 45 (Continuación)**

Juicio Principal	Juicio Secundario	Expresión Lingüística de la CFC Secundaria	Nivel de Presunción $\alpha$										
			0	0,1	0,2	0,3	0,4	0,5	0,6	0,7	0,8	0,9	1
1	5	<b>Proyectos de Ley</b> En caso de que la naturaleza de la obligación sea de tipo legal, relacionada con un proyecto de Ley ¿Cuáles circunstancias motivaran al agente a concebir que es prácticamente seguro que la redacción final de la Ley coincida con el proyecto de Ley conocido?	1	1	1	1	1	1	0,987	0,917	0,854	0,776	0,768
	6	<b>Obligaciones implícitas</b> En caso de que la naturaleza de la obligación sea de tipo implícita ¿Cuáles acciones debe llevar a cabo el agente para comunicar a los afectados o involucrados la naturaleza de su decisión que crea expectativas válidas ante terceros?	1	1	1	1	1	1	0,982	0,914	0,865	0,818	0,799
2	7	<b>Método probabilístico</b> ¿El agente debe utilizar métodos científicos o no científicos para computar la probabilidad de salida de recursos económicos para cancelar la obligación?	1	1	1	1	1	1	0,997	0,914	0,875	0,818	0,797
3	8	<b>Estimación de desenlaces posibles</b> ¿Cuáles circunstancias motivarán al agente a concebir que es posible la estimación fiable de la provisión?	1	1	1	1	1	1	0,958	0,896	0,883	0,852	0,849

Fuente. Elaboración propia (2018), con datos recopilados de los expertos consultados.



Cuadro 46

## Expertones para las CFC secundarias de la dimensión de medición

Juicio Principal	Juicio Secundario	Expresión Lingüística de la CFC Secundaria	Nivel de Presunción $\alpha$										
			0	0,1	0,2	0,3	0,4	0,5	0,6	0,7	0,8	0,9	1
1	1	<b>Soporte de la mejor estimación</b> ¿En qué factores debe apoyarse la determinación de la mejor estimación del importe de la provisión?	1	1	1	1	1	1	0,969	0,904	0,878	0,836	0,828
	2	<b>Medición de casos individuales</b> En el caso de la medición de una población de casos individuales ¿El agente debe utilizar métodos científicos o no científicos para computar la probabilidad de ocurrencia de cada uno de los desenlaces estimados para una población de casos individuales de obligaciones?	1	1	1	1	1	1	0,997	0,951	0,898	0,844	0,833
	3	<b>Efectos de otros desenlaces posibles</b> En el caso de la medición de una obligación aislada ¿El agente debe incluir en la mejor estimación del importe de la provisión, los efectos de otros desenlaces posibles?	1	1	1	1	1	1	1	0,896	0,854	0,753	0,724
	4	<b>Prudencia en la estimación del importe</b> ¿Al estimar diversos desenlaces para una provisión, el agente debe asignar una probabilidad de ocurrencia más alta a los escenarios adversos (una mayor cuantía de provisión)?	1	1	1	1	1	1	0,984	0,906	0,815	0,654	0,609

**Cuadro 46 (Continuación)**

Juicio Principal	Juicio Secundario	Expresión Lingüística de la CFC Secundaria	Nivel de Presunción $\alpha$										
			0	0,1	0,2	0,3	0,4	0,5	0,6	0,7	0,8	0,9	1
1	5	Horizonte de tiempo para valor presente Ante una provisión medida a valor presente ¿En cuál horizonte de tiempo la gerencia debe considerar que es significativo el valor temporal del dinero?	1	1	1	1	1	0,995	0,971	0,685	0,508	0,286	0,219
	6	<b>Tasa de descuento para valor presente</b> ¿Qué metodología debe emplear el agente para obtener la tasa de descuento a aplicar en la determinación del valor presente de los desembolsos que se requieren para cancelar la obligación?	1	1	1	1	1	1	0,943	0,831	0,771	0,698	0,682
	7	<b>Posibles sucesos futuros</b> ¿El agente debe considerar los sucesos futuros en la determinación de la mejor estimación del importe de la provisión?	1	1	1	1	1	1	1	0,938	0,909	0,862	0,826
	8	<b>Incorporación de reembolsos</b> ¿El agente debe poseer argumentos sólidos para considerar que la entidad contará con un reembolso de los recursos requeridos para liquidar una obligación?	1	1	1	1	1	1	1	0,992	0,982	0,974	0,966
	9	<b>Revisión periódica del importe</b> ¿El agente debe revisar y/o ajustar el importe de la provisión en la fecha sobre la que se informa?	1	1	1	1	1	1	1	0,878	0,831	0,732	0,714

Fuente. Elaboración propia (2018), con datos recopilados de los expertos consultados.

Cuadro 47

## Expertones para las CFC secundarias de la dimensión de revelación

Juicio Principal	Juicio Secundario	Expresión Lingüística de la CFC Secundaria	Nivel de Presunción $\alpha$										
			0	0,1	0,2	0,3	0,4	0,5	0,6	0,7	0,8	0,9	1
1	1	<b>Conciliación de saldos</b> ¿Cuáles de los siguientes elementos deben estar presentes en la conciliación entre saldos iniciales y finales? (a) El importe en libros al principio y al final del periodo; (b) Las dotaciones efectuadas en el periodo, incluyendo también los incrementos en las provisiones existentes; (c) Los importes utilizados (esto es, aplicados o cargados contra la provisión) en el transcurso del periodo; (d) Los importes no utilizados que han sido objeto de liquidación o reversión en el periodo; (e) El incremento durante el periodo en el importe descontado que surge del paso del tiempo y el efecto de cualquier cambio en la tasa de descuento.	1	1	1	1	1	1	1	0,969	0,961	0,953	0,930
	2	<b>Naturaleza de la obligación y principales juicios</b> ¿Cuáles de los siguientes elementos, inherentes a la naturaleza de la obligación y sus principales juicios, deben estar presentes en la revelación? (a) Una breve descripción de la naturaleza de la obligación contraída; (b) Un calendario esperado de las salidas de beneficios económicos, producidos por la provisión; (c) Una indicación acerca de las incertidumbres relativas al importe o al calendario de las salidas de esos recursos; (d) 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; (e) El importe de cualquier eventual reembolso, informando además de la cuantía de los activos que hayan sido reconocidos para recoger los eventuales reembolsos esperados.	1	1	1	1	1	1	1	0,971	0,961	0,948	0,932

**Cuadro 47 (Continuación)**

Juicio Principal	Juicio Secundario	Expresión Lingüística de la CFC Secundaria	Nivel de Presunción $\alpha$										
			0	0,1	0,2	0,3	0,4	0,5	0,6	0,7	0,8	0,9	1
1	3	<b>Vinculación con pasivos contingentes</b> Ante la presencia de provisiones y pasivos contingentes que nacen de un mismo agregado de circunstancias ¿La gerencia debe revelar información de esa conexión?	1	1	1	1	1	1	0,997	0,943	0,904	0,820	0,776
	4	<b>Restricciones a la divulgación de información</b> Ante la presencia de requerimientos de revelación que podrían perjudicar la posición de la entidad ante disputas legales ¿La entidad debe proporcionar argumentos para no divulgar información más detallada?	1	1	1	1	1	1	1	0,977	0,958	0,938	0,922

Fuente. Elaboración propia (2018), con datos recopilados de los expertos consultados.

Por último, se calcula la media aritmética simple del expertón de cada una de las CFC secundarias consultadas. Este procedimiento implica obtener la sumatoria desde el nivel de presunción uno (1) hasta el nivel de presunción cero con una décima (0,1), excluyendo el nivel cero (0). El valor resultante de la sumatoria se divide entre diez (10). Esta operación matemática arrojará la media aritmética de la opinión de los expertos para cada CFC secundaria. En los cuadros N° 48, 49 y 50 es posible apreciar este procedimiento.

Cuadro 48

**Media aritmética del expertón de las CFC secundarias de la dimensión de reconocimiento**

Juicio Principal	Juicio Secundario	Expresión Lingüística de la CFC Secundaria	Media Aritmética Simple del Expertón
1	1	<b>Carácter irrevocable de la obligación</b> ¿El agente debe poseer argumentos sólidos para considerar que la entidad tiene una obligación irrevocable en el momento presente?	0,985
	2	<b>Obligación presente</b> En caso de que no quede claro de que la entidad tiene una obligación en el momento presente ¿El agente debe utilizar métodos científicos o no científicos para computar la probabilidad de que exista la obligación presente?	0,947
	3	<b>Suceso pasado</b> ¿El agente debe poseer argumentos sólidos para considerar que el suceso que dio origen a la obligación ya aconteció?	0,989
	4	<b>Acciones futuras</b> ¿El agente debe poseer argumentos sólidos para considerar que el suceso que dio origen a la obligación no está conectado con la consolidación de un evento futuro?	0,987
	5	<b>Proyectos de Ley</b> En caso de que la naturaleza de la obligación sea de tipo legal, relacionada con un proyecto de Ley ¿Cuáles circunstancias motivaran al agente a concebir que es prácticamente seguro que la redacción final de la Ley coincida con el proyecto de Ley conocido?	0,930
	6	<b>Obligaciones implícitas</b> En caso de que la naturaleza de la obligación sea de tipo implícita ¿Cuáles acciones debe llevar a cabo el agente para comunicar a los afectados o involucrados la naturaleza de su decisión que crea expectativas válidas ante terceros?	0,938
2	7	<b>Método probabilístico</b> ¿El agente debe utilizar métodos científicos o no científicos para computar la probabilidad de salida de recursos económicos para cancelar la obligación?	0,940
3	8	<b>Estimación de desenlaces posibles</b> ¿Cuáles circunstancias motivarán al agente a concebir que es posible la estimación fiable de la provisión?	0,944

Fuente. Elaboración propia (2018), con datos recopilados de los expertos consultados.

Cuadro 49

**Media aritmética del expertón de las CFC secundarias de la dimensión de medición**

Juicio Principal	Juicio Secundario	Expresión Lingüística de la CFC Secundaria	Media Aritmética Simple del Expertón
1	1	<b>Soporte de la mejor estimación</b> ¿En qué factores debe apoyarse la determinación de la mejor estimación del importe de la provisión?	0,941
	2	<b>Medición de casos individuales</b> En el caso de la medición de una población de casos individuales ¿El agente debe utilizar métodos científicos o no científicos para computar la probabilidad de ocurrencia de cada uno de los desenlaces estimados para una población de casos individuales de obligaciones?	0,952
	3	<b>Efectos de otros desenlaces posibles</b> En el caso de la medición de una obligación aislada ¿El agente debe incluir en la mejor estimación del importe de la provisión, los efectos de otros desenlaces posibles?	0,923
	4	<b>Prudencia en la estimación del importe</b> ¿Al estimar diversos desenlaces para una provisión, el agente debe asignar una probabilidad de ocurrencia más alta a los escenarios adversos (una mayor cuantía de provisión)?	0,897
	5	<b>Horizonte de tiempo para valor presente</b> Ante una provisión medida a valor presente ¿En cuál horizonte de tiempo la gerencia debe considerar que es significativo el valor temporal del dinero?	0,766
	6	<b>Tasa de descuento para valor presente</b> ¿Qué metodología debe emplear el agente para obtener la tasa de descuento a aplicar en la determinación del valor presente de los desembolsos que se requieren para cancelar la obligación?	0,892
	7	<b>Posibles sucesos futuros</b> ¿El agente debe considerar los sucesos futuros en la determinación de la mejor estimación del importe de la provisión?	0,953
	8	<b>Incorporación de reembolsos</b> ¿El agente debe poseer argumentos sólidos para considerar que la entidad contará con un reembolso de los recursos requeridos para liquidar una obligación?	0,991
	9	<b>Revisión periódica del importe</b> ¿El agente debe revisar y/o ajustar el importe de la provisión en la fecha sobre la que se informa?	0,915

Fuente. Elaboración propia (2018), con datos recopilados de los expertos consultados.

Cuadro 50

**Media aritmética del expertón de las CFC secundarias de la dimensión de revelación**

Juicio Principal	Juicio Secundario	Expresión Lingüística de la CFC Secundaria	Media Aritmética Simple del Expertón
1	1	<b>Conciliación de saldos</b> ¿Cuáles de los siguientes elementos deben estar presentes en la conciliación entre saldos iniciales y finales? (a) El importe en libros al principio y al final del periodo; (b) Las dotaciones efectuadas en el periodo, incluyendo también los incrementos en las provisiones existentes; (c) Los importes utilizados (esto es, aplicados o cargados contra la provisión) en el transcurso del periodo; (d) Los importes no utilizados que han sido objeto de liquidación o reversión en el periodo; (e) El incremento durante el periodo en el importe descontado que surge del paso del tiempo y el efecto de cualquier cambio en la tasa de descuento.	0,981
	2	<b>Naturaleza de la obligación y principales juicios</b> ¿Cuáles de los siguientes elementos, inherentes a la naturaleza de la obligación y sus principales juicios, deben estar presentes en la revelación? (a) Una breve descripción de la naturaleza de la obligación contraída; (b) Un calendario esperado de las salidas de beneficios económicos, producidos por la provisión; (c) Una indicación acerca de las incertidumbres relativas al importe o al calendario de las salidas de esos recursos; (d) 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; (e) El importe de cualquier eventual reembolso, informando además de la cuantía de los activos que hayan sido reconocidos para recoger los eventuales reembolsos esperados.	0,981
	3	<b>Vinculación con pasivos contingentes</b> Ante la presencia de provisiones y pasivos contingentes que nacen de un mismo agregado de circunstancias ¿La gerencia debe revelar información de esa conexión?	0,944
	4	<b>Restricciones a la divulgación de información</b> Ante la presencia de requerimientos de revelación que podrían perjudicar la posición de la entidad ante disputas legales ¿La entidad debe proporcionar argumentos para no divulgar información más detallada?	0,979

Fuente. Elaboración propia (2018), con datos recopilados de los expertos consultados.

Luego de obtener la media aritmética simple del expertón de cada una de las CFC secundarias se procede a determinar un único valor agregado, por cada dimensión, que servirá para delimitar la frontera entre la postura más conservadora y menos conservadora del agente al aplicar el tratamiento contable de provisiones conforme a NIC 37 (IASB, 2016c). Este valor agregado se denominará extremo inferior (Ei) y se computará a partir del promedio simple de los expertones de las CFC secundarias de cada dimensión del tratamiento contable de provisiones (sumatoria de las medias aritméticas de las CFC secundarias entre el número de categorías). Por su parte, el extremo superior (Es) será el valor uno (1) del intervalo, puesto que hace referencia a la postura más conservadora identificada por los expertos académicos del primer grupo de interés.

Los indicadores difusos resultantes son los siguientes: dimensión de reconocimiento  $[0,96; 1]$ , dimensión de medición  $[0,91; 1]$  y dimensión de revelación  $[0,97; 1]$ . Estos indicadores explican que al evaluar la postura del agente, ante el tratamiento contable de provisiones, el valor agregado para cada dimensión deberá estar comprendido en estos intervalos para ser considerada como conservadora.

El seguir la modelización matemática difusa expuesta en el presente capítulo, propiciará un escenario ideal para aminorar la subjetividad e incertidumbre asociada al tratamiento contable de provisiones contables descrito por NIC 37 (IASB, 2016c).