

Compromisos relacionados con el clima (NIC 37 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes)

El Comité recibió una solicitud en la que se le pedía que aclarara:

- a. si el compromiso de una entidad de reducir o compensar sus emisiones de gases de efecto invernadero crea una obligación implícita para la entidad;
- b. si una obligación implícita creada por dicho compromiso cumple los criterios de la NIC 37 para reconocer una provisión; y
- c. si se reconoce una provisión, si los importes correspondientes se reconocen como gasto o como activo cuando se reconoce la provisión.

El Comité consideró esta petición haciendo referencia a los hechos que se exponen a continuación.

Hechos

En 20X0 una entidad, fabricante de productos para el hogar, señala públicamente su compromiso:

- a. reducir gradualmente sus emisiones anuales de gases de efecto invernadero, reduciéndolas al menos en un 60% de su nivel actual para 20X9; y
- b. compensar sus emisiones anuales restantes en 20X9 y en los años siguientes comprando créditos de carbono y retirándolos del mercado del carbono.

Para apoyar su declaración, la entidad publica un plan de transición en el que establece cómo modificará gradualmente sus métodos de fabricación entre 20X1 y 20X9 para alcanzar la reducción del 60% de sus emisiones anuales en 20X9. Las modificaciones consistirán en invertir en procesos más eficientes desde el punto de vista energético, comprar energía procedente de fuentes renovables y sustituir los ingredientes de los productos y los materiales de envasado actuales derivados del petróleo por alternativas con menos emisiones de carbono. La gerencia confía en que la entidad pueda realizar todas estas modificaciones y seguir vendiendo sus productos con beneficios.

Además de la incorporación del plan de transición, la entidad lleva a cabo otras acciones que afirman públicamente su finalidad de cumplir sus compromisos.

¿Tiene la entidad una obligación implícita?

El párrafo 10 de la NIC 37 define una obligación implícita como una obligación que se deriva de las acciones de una entidad cuando:

- a. debido a un patrón establecido de comportamiento en el pasado, a políticas empresariales que son de dominio público o a una declaración efectuada de forma suficientemente concreta, la entidad haya puesto de manifiesto ante terceros que está dispuesta a aceptar cierto tipo de responsabilidades; y
- b. como consecuencia de lo anterior, la entidad haya creado una expectativa válida, ante aquellos terceros con los que debe cumplir sus compromisos o responsabilidades.

El párrafo 20 de la NIC 37 señala que una obligación siempre implica a otra parte a la que se debe la obligación, pero que no es necesario conocer la identidad de esa parte: la obligación puede ser con el público en general. El Comité observó que una obligación implícita de reducir o compensar las emisiones de gases de efecto invernadero, de existir, se debería a todas las personas afectadas negativamente por las emisiones, por lo que se extendería al público en general.

El Comité observó además que el hecho de que la declaración por parte de una entidad de su compromiso de reducir o compensar sus emisiones cree una expectativa válida de que cumplirá el compromiso -y, por lo tanto, cree una obligación implícita de hacerlo- depende de los hechos del compromiso y de las circunstancias que lo rodean, incluyendo cualquier medida que la entidad haya tomado que afirme públicamente su finalidad de cumplir el compromiso. La gerencia aplicaría su juicio para llegar a una conclusión en cada fecha de presentación de informes considerando todos los hechos y circunstancias relevantes existentes en esa fecha. Si los hechos o circunstancias cambian de una fecha de presentación a otra, también podría cambiar la conclusión.

Si la declaración de la entidad no ha creado una obligación implícita, la entidad no reconoce una provisión. Si la declaración de la entidad ha creado una obligación implícita, la siguiente cuestión a considerar es si dicha obligación satisface los criterios para reconocer una provisión.

¿Satisface la obligación implícita los criterios para reconocer una provisión?

El párrafo 14 de la NIC 37 requiere que una entidad reconozca una provisión cuando:

- a. La entidad tenga una obligación presente (legal o implícita) como resultado de un evento pasado;
- b. es probable que para satisfacerla se vaya a requerir una salida de recursos que incorporen beneficios económicos; y
- c. puede hacerse una estimación fiable del Importe de sus obligaciones.

Una entidad reconoce una provisión solo si se cumplen estos tres criterios de reconocimiento.

Obligación presente como resultado de un evento pasado

El primer criterio para reconocer una provisión es que la entidad tenga una obligación presente como resultado de un evento pasado.

El Comité observó que, al igual que la promulgación de una ley no es suficiente para otorgar a una entidad una obligación presente legal, la publicación de una política o una declaración no es suficiente para otorgar a una entidad una obligación presente implícita: una entidad tiene una obligación presente legal o implícita solo cuando se ha producido el evento al que se aplica la ley, la política o la declaración. Por ejemplo, como se ilustra en el Ejemplo Ilustrativo 2B que acompaña a la NIC 37, una entidad con una política ampliamente publicada de limpieza de los terrenos que contamina incurre en una obligación presente solo cuando contamina los terrenos: la publicación de la política es necesaria pero no suficiente para dar a la entidad una obligación presente.

Al explicar el requerimiento de una obligación presente, el párrafo 18 de la NIC 37 establece que "no se reconoce ninguna provisión por costos en los que haya que incurrir para operar en el futuro" y el párrafo 19 de la NIC 37 establece que "solo se reconocen como provisiones las obligaciones que surgen de eventos pasados que existen independientemente de las acciones futuras de una entidad (es decir, de la dirección futura de sus negocios)".

Aplicando esos párrafos, el Comité llegó a la conclusión de que si los compromisos descritos en los hechos crean una obligación implícita para la entidad:

- a. Esa obligación no es una obligación presente como resultado de un evento pasado cuando la entidad señala públicamente los compromisos en 20X0. Ni la presentación de un compromiso ni la realización de acciones que afirmen la finalidad de la entidad de cumplir dicho compromiso son eventos que creen una obligación presente. Los eventos que crean una obligación presente son los eventos a los que se aplica la presentación y esos eventos no han ocurrido en el momento en que la entidad señala su compromiso. Los costos en los que incurrirá la entidad para reducir sus emisiones anuales de gases de efecto invernadero y para compensar los gases de efecto invernadero que emita en 20X9 y en los años siguientes son costos en los que tendrá que incurrir para operar en el futuro; las obligaciones por esos costos no existen independientemente de las acciones futuras de la entidad.
- b. En una fecha determinada, la entidad no tiene una obligación presente de reducir sus emisiones después de esa fecha, porque los costos de operar con emisiones más bajas en el futuro seguirán siendo costos en los que habrá que incurrir para operar en el futuro. La entidad tendrá en alguna fecha futura un pasivo para pagar los recursos que compre para llevar a cabo esas operaciones futuras -por ejemplo, para pagar nuevas instalaciones o equipos- pero solo cuando reciba esos recursos en una operación de intercambio.
- c. Solo cuando la entidad haya emitido los gases de efecto invernadero que se ha comprometido a compensar tendrá una obligación presente de compensar esos gases de efecto invernadero. La entidad tendrá esa obligación presente solo si emite gases de efecto invernadero en 20X9 y en los años siguientes.

Probable salida de recursos

El segundo criterio para reconocer una provisión es que sea probable que se requiera una salida de recursos que incorpore beneficios económicos para liquidar la obligación.

El Comité concluyó que si los compromisos descritos en los hechos crean una obligación implícita para la entidad:

- a. El requerimiento de la obligación implícita de reducir las emisiones anuales de gases de efecto invernadero de la entidad no requerirá una salida de recursos que incorpore beneficios económicos. Aunque la entidad incurrirá en gastos para modificar sus métodos de fabricación, recibirá a cambio otros recursos -por ejemplo, propiedades, planta y equipo, energía, ingredientes de productos o materiales de embalaje- y podrá utilizarlos para fabricar productos que podrá vender con una ganancia.

- b. El requerimiento de la obligación implícita de compensar las emisiones anuales restantes de gases de efecto invernadero de la entidad requerirá una salida de recursos que conlleva beneficios económicos. La entidad estará obligada a comprar y retirar créditos de carbono sin recibir a cambio recursos que supongan beneficios económicos.

Estimación fiable

El último criterio para reconocer una provisión es que pueda hacerse una estimación fiable del importe de sus obligaciones.

El párrafo 25 de la NIC 37 señala que "excepto en casos extremadamente raros, la entidad podrá determinar un rango de posibles resultados y, por tanto, podrá realizar una estimación de la obligación que sea suficientemente fiable para utilizarla en el reconocimiento de una provisión".

El Comité concluyó que, en el hecho descrito, es probable que la entidad pueda realizar una estimación fiable del Importe de una obligación implícita que satisfaga los demás criterios de reconocimiento.

Conclusión sobre si se reconoce una provisión

El Comité concluyó que en los hechos descritos:

- a. Si la declaración de la entidad sobre sus compromisos para reducir y compensar sus emisiones de gases de efecto invernadero crea una obligación implícita de cumplir esos compromisos dependerá de los hechos de la declaración y de las circunstancias que la rodeen.
- b. Si la declaración crea una obligación implícita:
 - i. La entidad no reconoce una provisión cuando hace la declaración en 20X0. En ese momento, la obligación implícita no es una obligación presente como consecuencia de un evento pasado.
 - ii. La entidad no reconoce una provisión entre 20X0 y 20X9 porque no tiene una obligación presente como resultado de un evento pasado hasta que haya emitido los gases de efecto invernadero que se ha comprometido a compensar.
 - iii. A medida que la entidad emita gases de efecto invernadero en 20X9 y en los años siguientes, incurrirá en una obligación presente de compensar esas emisiones pasadas. Si la entidad aún no ha liquidado esa obligación y puede hacerse una estimación fiable del Importe de la obligación, la entidad reconoce una provisión.

Si se reconoce una provisión, ¿se reconoce el importe correspondiente como gasto o como activo cuando se reconoce la provisión?

El Comité observó que si se reconoce una provisión, el importe correspondiente se reconoce como gasto y no como activo, a menos que dé lugar a -o forme parte del costo de- una partida que cumpla los requisitos para su reconocimiento como activo de conformidad con una Norma NIIF de Contabilidad.

Otras implicaciones contables y de información a revelar

El Comité observó que, con independencia de que el compromiso de una entidad de reducir o compensar sus emisiones de gases de efecto invernadero dé lugar al reconocimiento de una provisión, las medidas que la entidad prevea adoptar para cumplir ese compromiso podrían afectar a los importes a los que valore sus demás activos y pasivos y a la información que revele sobre ellos, tal como requieren diversas Normas NIIF de Contabilidad.

Conclusión

La Comisión llegó a la conclusión de que los principios y requerimientos de las Normas NIIF de Contabilidad proporcionan una base adecuada para la determinación por parte de una entidad:

- a. Si el compromiso de una entidad de reducir o compensar sus emisiones de gases de efecto invernadero crea una obligación implícita para la entidad;
- b. las circunstancias en las que la entidad reconoce una provisión por los costos de cumplir con una obligación implícita de reducir o compensar sus emisiones de gases de efecto invernadero; y
- c. si se reconoce una provisión, si los importes correspondientes se reconocen como gasto o como activo cuando se reconoce la provisión.

Por consiguiente, el Comité decidió no añadir un proyecto de emisión de normas al plan de trabajo.