

CAPÍTULO VI

PARTICIPACIÓN DEL AGENTE EN EL TRATAMIENTO CONTABLE DE LAS PROVISIONES

*Agua, agua, agua en todas partes, y todas las tablas se encogían.
Agua, agua en todas partes, ni una gota para beber.
Samuel Taylor, la rima del antiguo marinero.*

La participación del agente en cada una de las dimensiones del tratamiento contable de las provisiones (reconocimiento, medición y revelación) está inmersa en el campo de la imprecisión y subjetividad. Esta aserción está sustentada en los profusos juicios de valor que debe emitir el agente desde que pretende incorporar a la información financiera una partida de provisión, hasta que la plasma en las revelaciones de los estados financieros. Resulta oportuno puntualizar que cada uno de los juicios de valor en los que interviene el agente está amparado por el marco normativo del IASB (2016).

El investigador estructuró la participación del agente en juicios de valor principales y secundarios para cada una de las dimensiones del tratamiento contable de las provisiones. A continuación se detallan los mencionados juicios de valor.

1. Dimensión de reconocimiento

Al examinar la dimensión del tratamiento contable de las provisiones relativa al reconocimiento, se precisaron tres juicios de valor principales y ocho juicios de valor secundarios. En los siguientes incisos se

pormenorizará acerca de cada uno de los juicios de valor y su correlación con la normativa contable vinculante.

1.1 Juicio principal N° 1 – Obligación presente

El primer criterio de reconocimiento para provisiones expuesto en la NIC 37 (IASB, 2016c), en su párrafo 14, literal a, indica que una entidad debe contar con una obligación presente (ya sea legal o implícita) como resultado de un suceso pasado. Por tanto, el juicio de valor principal N° 1 se centra en evaluar si la potencial provisión contable cuenta con los atributos de una obligación presente derivada de sucesos ocurridos en el pasado.

A pesar de que a simple vista pareciera indiscutible la presencia o no de una obligación presente originada a raíz de eventos pasados, la realidad es que, únicamente, esa evaluación propicia un escenario subjetivo para considerar seis juicios de valor secundarios.

1.1.1 Juicio secundario N° 1 – Carácter irrevocable de la obligación

El atributo de irrevocabilidad de un pasivo está subordinado al hecho de que es ineludible hacerle frente a ese compromiso, y que su incumplimiento está atado a consecuencias económicas para la entidad. A tal efecto, este juicio de valor secundario del agente en la dimensión de reconocimiento, se orienta a conocer los argumentos para dictaminar que la entidad tiene una obligación irrevocable en el momento presente.

En cuanto a la fundamentación normativa de este juicio de valor secundario, la NIC 37 (IASB, 2016c), en su párrafo 15, admite que es posible el surgimiento de inquietudes alrededor del carácter de obligación presente de una potencial provisión. En este contexto, el agente debe revestir de

certeza a los argumentos empleados para aceptar la presencia de una obligación irrevocable en el momento presente.

Por citar un ejemplo, el agente declara que el reconocimiento de una provisión es procedente, en virtud de que no se puede impedir el pago de una indemnización derivada de un accidente laboral, a pesar de que existe incertidumbre alrededor de su cuantía.

Desde la óptica del instrumento de control, el principal demanda agregar al modelo la siguiente interrogante: ¿El agente posee argumentos sólidos para considerar que la entidad tiene una obligación irrevocable en el momento presente?

1.1.2 Juicio secundario N° 2 – Probabilidad de existencia de la obligación

La NIC 37 (IASB, 2016c), en su párrafo 15, expone que al existir dudas sobre la presencia de una obligación presente, el agente debe acudir al constructo de probabilidad para cimentar su postura. Al respecto, la norma explica:

En tales circunstancias, se considera que el suceso ocurrido en el pasado ha dado lugar a una obligación presente si, teniendo en cuenta toda la evidencia disponible al final del periodo sobre el que se informa, es mayor la probabilidad de que exista una obligación presente que de lo contrario. (p. A1389)

Como se puede apreciar, el IASB (2016) sopesa la incertidumbre inherente a la presencia de una obligación presente, con el empleo del concepto de probabilidad aplicado a existencia de la obligación. Por esta razón, el juicio de valor secundario del agente N° 2 implica determinar cuál es el método probabilístico más adecuado para evaluar que existe una mayor probabilidad de contar con una obligación presente. En este caso, el

agente podrá valerse de métodos científicos¹³⁶ o no científicos para conocer la probabilidad de existencia de la obligación.

Desde la perspectiva de la red de control, el principal requiere integrar al modelo la siguiente interrogante: ¿El agente utilizó métodos científicos o no científicos para computar la probabilidad de que exista la obligación presente?

1.1.3 Juicio secundario N° 3 – Sucesos ocurridos en el pasado

Las provisiones susceptibles de reconocimiento son consecuencia directa de sucesos acaecidos en el pasado que dieron origen a la obligación. En ningún momento, es posible provisionar un gasto que se causará en un momento futuro. Esta afirmación está soportada por el párrafo 18 de la NIC 37 (IASB, 2016c), el cual establece:

Los estados financieros se refieren a la situación financiera de la entidad al cierre del periodo sobre el cual se informa, y no a su posible situación en el futuro. Por esta razón, no se pueden reconocer provisiones para gastos en los que sea necesario incurrir para funcionar en el futuro. Los únicos pasivos reconocidos en el estado de situación financiera de una entidad serán aquellos que existan al final del periodo sobre el que se informa. (p. A1390)

Es preciso enfatizar que el evento, transacción o circunstancia de donde nace la obligación debe haberse consolidado antes de la fecha sobre la que se informa, para que la provisión pueda ser objeto de reconocimiento. En este orden de ideas, el juicio de valor secundario del agente N° 3 conlleva a conocer los argumentos para admitir que el suceso que da origen a la obligación ocurrió en el pasado.

¹³⁶ Existen diversos métodos científicos para calcular probabilidades. Algunos de ellos son: Método axiomático, método clásico, método frecuencial, método condicional, entre otros.

Desde la visual del instrumento de control, el principal necesita adicionar al modelo la siguiente interrogante: ¿El agente posee argumentos sólidos para considerar que el suceso que dio origen a la obligación ya aconteció?

1.1.4 Juicio secundario N° 4 – Posibles acciones futuras

El espectro de reconocimiento de las provisiones es sustancialmente amplio. La materialización de los sucesos pasados, eventos que dan origen a una obligación presente, pudiera estar conectada con acciones futuras de la entidad, propensas a prescindir de la salida de recursos que incorporan beneficios económicos.

A título ilustrativo, la NIC 37 (IASB, 2016c), en su párrafo 19, bosqueja el ejemplo de una entidad que demanda en un momento futuro, por exigencias legales o políticas empresariales, la instalación de filtros humo en su fábrica. Sin embargo, esta erogación se puede evitar si lleva a cabo reformas a su proceso productivo. En consecuencia, al presentarse la posibilidad de paralizar la salida de recursos con una acción futura, sería inoportuno el registro de una provisión.

Al hilo de este planteamiento, el juicio de valor secundario del agente N° 4 está circunscrito a definir los argumentos para evaluar que el suceso pasado no está ligado a acciones futuras.

Desde la arista de la red de control, el principal requiere sumar al modelo la siguiente interrogante: ¿El agente posee argumentos sólidos para considerar que el suceso que dio origen a la obligación no está conectado con la consolidación de un evento futuro?

1.1.5 Juicio secundario N° 5 – Proyectos de Ley

La materialización de sucesos pasados está concatenada, generalmente, al cumplimiento de disposiciones legales y contractuales. En otras palabras, existe un instrumento jurídico vinculante que sustenta el reconocimiento de la obligación.

En ciertas ocasiones, el soporte legal de la obligación a reconocer no se encuentra en el ordenamiento jurídico vigente, sino que es producto de un proyecto de Ley. Sobre este particular, la NIC 37 (IASB, 2016c), en su párrafo 22, explica:

En el caso de leyes cuyos extremos todavía se estén discutiendo, las obligaciones para la entidad sólo aparecerán cuando sea prácticamente seguro que la redacción final tendrá unas consecuencias iguales a las del proyecto conocido. Para los propósitos perseguidos en esta Norma, tal obligación se tratará como si fuera una obligación de tipo legal. (p. A1391)

Tal y como comenta el marco normativo del IASB (2016), la gerencia de la entidad admitirá un proyecto de Ley como un instrumento jurídico válido en el reconocimiento de una provisión, cuando exista evidencia de que la Ley promulgada no distará significativamente del proyecto de Ley inicial. En este sentido, el juicio de valor secundario del agente N° 5 está relacionado con las circunstancias que conducen a aseverar que la discusión del proyecto de Ley concluirá sin mayores modificaciones.

Desde el horizonte del instrumento de control, el principal demanda integrar al modelo la siguiente interrogante: ¿Cuáles circunstancias motivaron al agente a concebir que era prácticamente seguro que la redacción final de la Ley coincidiera con el proyecto de Ley conocido?

1.1.6 Juicio secundario N° 6 – Naturaleza de obligaciones implícitas

La consolidación de sucesos pasados pudiera desvincularse de instrumentos jurídicos y, únicamente, atender al cumplimiento de compromisos empresariales que generaron expectativas válidas ante terceros.

Esta categoría de obligaciones, conocidas como implícitas, se relacionan con el acatamiento de políticas empresariales que son dominio público o con declaraciones puntuales que confirman la aceptación de un determinado compromiso. En cuanto al reconocimiento de provisiones, surgidas de obligaciones implícitas, la NIC 37 (IASB, 2016c), en su párrafo 20, revela:

Puesto que la obligación siempre implica un compromiso contraído con un tercero, cualquier decisión de la dirección o del órgano de administración de la entidad, no dará lugar a una obligación implícita, al final del periodo sobre el que se informa, a menos que tal decisión haya sido comunicada antes de esa fecha, a los afectados, de una manera suficientemente explícita como para crear una expectativa válida ante aquéllos terceros con los que debe cumplir sus compromisos o responsabilidades. (p. A1390)

De lo descrito en el cuerpo de normas de IASB (2016) se desprende que el reconocimiento de una provisión de origen implícita está supeditado a que la gerencia de la entidad, antes de la fecha sobre la que se informa, comunique a los terceros involucrados, de una forma explícita, el contexto de la obligación. En todo caso, el juicio de valor secundario del agente N° 6 está relacionado con los argumentos que concluyen en afirmar que el contenido de la obligación se informó de una manera lo suficientemente explícita.

Desde el plano de la red de control, el principal necesita agregar al modelo la siguiente interrogante: ¿Cuáles acciones llevó a cabo el agente para comunicar a los afectados o involucrados la naturaleza de su decisión que crea expectativas válidas ante terceros?

1.2 Juicio principal No. 2 – Salida probable de recursos económicos

El segundo criterio de reconocimiento para provisiones que expone la NIC 37 (IASB, 2016c), en su párrafo 14, literal b, señala que debe ser probable la salida de recursos que incorporan beneficios económicos para cancelar la obligación. Por tal motivo, el juicio de valor principal del agente N° 2 está circunscrito a evaluar si la potencial provisión contable ocasionará, en el futuro, una probable salida de recursos para extinguir el compromiso.

A la luz de este juicio principal, el agente estará inmerso en un contexto impreciso, en virtud de que sobre él, recaerá la responsabilidad de concebir la magnitud de la probabilidad de que la empresa empleará sus recursos económicos para liquidar la obligación. Una aproximación a este escenario impreciso se puede detallar en el juicio de valor secundario que se desprende.

1.2.1 Juicio secundario N° 7 – Método probabilístico

La NIC 37 (IASB, 2016c), en su párrafo 23, establece que la salida de recursos para cancelar la obligación será evaluada por el agente en atención al constructo de probabilidad. Al respecto, la norma declara:

Para reconocer un pasivo no sólo debe existir la obligación presente, sino también la probabilidad de que haya una salida de recursos, que incorporen beneficios económicos, para cancelar tal obligación. Para los propósitos de esta Norma una salida de recursos u otro suceso cualquiera se considerará probable

siempre que haya mayor posibilidad de que se presente que de lo contrario, es decir, que la probabilidad de que un evento pueda ocurrir sea mayor que la probabilidad de que no se presente en el futuro. (p. A1391)

De tal manera que el marco normativo del IASB (2016) busca aminorar la incertidumbre adherida a la salida de recursos para cancelar la obligación en el futuro, con el uso del concepto de probabilidad. Inclusive, si se tratase de un conjunto de obligaciones similares, el agente recurrirá al criterio de probabilidad para considerar la salida de activos para la liquidación de todas las obligaciones.

De acuerdo a esta noción probabilística, el juicio de valor secundario del agente N° 7 implica determinar cuál es el método más adecuado para evaluar que existe una mayor probabilidad de desprenderse de recursos económicos que de lo contrario. En este caso, el agente podrá valerse de métodos científicos o no científicos.

Desde la perspectiva del instrumento de control, el principal demanda integrar al modelo la siguiente interrogante: ¿El agente utilizó métodos científicos o no científicos para computar la probabilidad de salida de recursos económicos para cancelar la obligación?

1.3 Juicio principal N° 3 – Estimación fiable de la obligación

El tercer criterio de reconocimiento para provisiones presentado por la NIC 37 (IASB, 2016c), en su párrafo 14, literal c, especifica que la gerencia de la entidad debe efectuar una estimación fiable del importe de la obligación a reconocer. Por tanto, el juicio de valor principal del agente N° 3 se centra en evaluar si de la potencial provisión contable puede hacerse una estimación fiable de su cuantía monetaria.

De acuerdo a este juicio principal, el agente actuará bajo un escenario subjetivo, debido a que debe ser capaz de explorar entre las metodologías disponibles y de seleccionar las que conduzcan a obtener resultados fiables. Un acercamiento a este contexto subjetivo se puede obtener al examinar el juicio de valor secundario que se precisa a continuación.

1.3.1 Juicio secundario No. 8 – Estimación de desenlaces posibles

En la preparación de estados financieros, el proceso de estimación de los importes monetarios no desvirtúa la representación fiel que debe caracterizar a cada uno de sus elementos. En esta línea, la naturaleza incierta de las provisiones hace que el agente acuda a efectuar estimaciones para definir el importe a reflejar en los reportes contables.

La cuantía de una provisión podría ser el resultado de ponderar diversos desenlaces posibles o de elegir, entre un espectro de opciones, la técnica o método que mejor se aproxime al constructo de fiabilidad. Sobre este tópico, la NIC 37 (IASB, 2016c), en su párrafo 25, explica lo siguiente:

La entidad será capaz de determinar un conjunto de desenlaces posibles de la situación incierta, y podrá por tanto realizar una estimación, para el importe de la obligación, lo suficientemente fiable como para ser utilizado en el reconocimiento de la provisión. (p. 1392)

Tal y como expone el marco normativo del IASB (2016), la gerencia de la entidad debe garantizar que el proceso de estimación del importe de la provisión debe estar subordinado a la característica cualitativa de fiabilidad. En este sentido, el juicio de valor secundario del agente N° 8 está vinculado con las circunstancias que llevan a aseverar que será fiable la estimación del importe de la obligación.

Desde el horizonte del instrumento de control, el principal requiere incluir en el modelo la siguiente interrogante: ¿Cuáles circunstancias motivaron al agente a concebir que era posible la estimación fiable de la provisión?

2. Dimensión de medición

Al analizar la dimensión del tratamiento contable de las provisiones concerniente a la medición, se precisó un juicio de valor principal y nueve juicios de valor secundarios. En los subsiguientes apartados se detallará sobre cada uno de los juicios de valor y su correspondencia con la normativa contable del IASB (2016).

2.1 Juicio principal N° 1 – La mejor estimación

El proceso de medición inicial y posterior de una provisión gira alrededor del concepto de “la mejor estimación” del importe de la obligación, generado por el agente con su activa participación. El fundamento normativo de esta aserción está descrito en el párrafo 36 de la NIC 37 (IASB, 2016c, p. A1393), al indicar “el importe reconocido como provisión debe ser la mejor estimación, al final del periodo sobre el que se informa, del desembolso necesario para cancelar la obligación presente”.

Partiendo de esta premisa, el juicio de valor principal del agente N° 1 se focaliza en evaluar si la potencial provisión contable refleja, a la fecha sobre la que se informa, la mejor estimación de los desembolsos requeridos para cancelar la obligación presente. De este juicio de valor principal se desprenden nueve juicios de valor secundarios.

2.1.1 Juicio secundario N° 1 – Soporte de la mejor estimación

La determinación del importe requerido para extinguir una provisión, presentado a la fecha sobre la que se informa, demanda una evaluación racional¹³⁷, por parte del agente, de los elementos que conforman su mejor estimación.

En la búsqueda de la participación racional del agente en la dimensión de medición, la NIC 37 (IASB, 2016c), en su párrafo 38, sugiere que los juicios de valor empleados por la gerencia de la entidad para determinar la mejor estimación del importe de la provisión, sea respaldado por diversos factores que aminoren la subjetividad e imprecisión inherente al proceso de medición. Seguidamente, se cita la disposición del mencionado texto normativo:

Las estimaciones de cada uno de los desenlaces posibles, así como de su efecto financiero, se determinarán por el juicio de la gerencia de la entidad, complementado por la experiencia que se tenga en operaciones similares y, en algunos casos, por informes de expertos. La evidencia a considerar incluye, asimismo, cualquier tipo de información adicional derivada de hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa. (p.1393)

Como se puede observar, para el marco normativo del IASB (2016) la gerencia de la entidad optimizará los juicios emitidos para obtener la mejor estimación del importe de la provisión, tanto con factores del plano interno como del plano externo. En relación a factores del plano interno, se encuentra su experiencia previa y la evidencia disponible de hechos posteriores al cierre. En cuanto a factores del plano externo, se considera el apoyo en expertos calificados.

¹³⁷ Esta afirmación se sustenta en el párrafo 37 de la NIC 37 (IASB, 2016c). Precisamente, la norma contable emplea el término “racional” para referirse a la evaluación que debe hacer el agente del contexto en el que se alcanza la mejor estimación del importe de la provisión.

En este orden de ideas, el juicio de valor secundario del agente N° 1 es coherente con el estudio de las opciones más apropiadas para soportar la mejor estimación del importe de la provisión.

Desde la arista de la red de control, el principal demanda integrar al modelo la siguiente interrogante: ¿En qué factores se apoyó la determinación de la mejor estimación del importe de la provisión?

2.1.2 Juicio secundario N° 2 – Probabilidad en la medición de una población de casos individuales

La NIC 37 (IASB, 2016c), en su párrafo 39, advierte que para la medición de la mejor estimación del importe de un conjunto de casos individuales y similares de obligaciones, la gerencia de la entidad debe valerse de la metodología estadística de valor esperado. Este procedimiento implica la ponderación de los desenlaces estimados a través de sus probabilidades de ocurrencia. A tal efecto, la normativa contable aplicable a provisiones expresa:

En el caso de que la provisión, que se está midiendo, se refiera a una población importante de casos individuales, la obligación presente se estimará promediando todos los posibles desenlaces por sus probabilidades asociadas. El nombre de este método estadístico es el de “valor esperado”. La provisión, por tanto, será diferente dependiendo de si la probabilidad de que se presente una pérdida es, por ejemplo, del 60 por ciento o del 90 por ciento. En el caso de que el rango de resultados posibles sea un continuo, y cada punto del mismo tenga la misma probabilidad que otro, se utilizará el valor medio del intervalo.
(p. 1393)

Como se puede visualizar, el cuerpo de normas del IASB (2016) limita la evaluación de la cuantía de una provisión, referente a una población de casos individuales, al uso del método estadístico de valor esperado. En la construcción de este método, subyace el uso del constructo de probabilidad.

En otras palabras, el agente debe conectar cada resultado estimado con su probabilidad de ocurrencia.

Por lo tanto, el juicio de valor secundario del agente N° 2 tiende a determinar cuál es el método más adecuado para evaluar la probabilidad de ocurrencia de cada desenlace estimado. En este caso, el agente podrá valerse de métodos científicos o no científicos.

Desde la perspectiva del instrumento de control, el principal necesita adherir al modelo la siguiente interrogante: ¿El agente utilizó 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?

2.1.3 Juicio secundario N° 3 – Efectos de otros desenlaces posibles en la medición de una obligación aislada

La determinación de la mejor estimación del importe de una provisión, concerniente a una obligación aislada, tiene correspondencia directa con el desenlace individual más probable. A pesar de ello, la gerencia de la entidad puede acceder o computar otros posibles desenlaces con probabilidades de ocurrencia inferiores. Sobre este particular, la NIC 37 (IASB, 2016c), en su párrafo 40, menciona:

Cuando se esté evaluando una obligación aislada, la mejor estimación de la deuda puede venir constituida por el desenlace individual que resulte más probable. No obstante, también en este caso la entidad considerará otros resultados posibles. En el caso de que los otros desenlaces posibles sean, o bien mucho más caros, o mucho más baratos que el desenlace más probable, la mejor estimación puede ser por una cuantía mayor o menor, respectivamente, que la correspondiente a éste. (p. 1394)

Como se puede apreciar, el marco normativo del IASB (2016) exhorta a la gerencia de la entidad a incluir en el importe de la provisión, considerada como la mejor estimación, el efecto de otros desenlaces que pudiesen materializarse. En este sentido, el juicio de valor secundario del agente No. 3 conduce a conocer si la existencia de otros desenlaces posibles puede impactar el importe de una provisión, relativa a obligaciones aisladas.

Desde la visual de la red de control, el principal requiere agregar al modelo la siguiente interrogante: ¿El agente incluyó en la mejor estimación del importe de la provisión, los efectos de otros desenlaces posibles?

2.1.4 Juicio secundario N° 4 – Prudencia en la estimación del importe

La gerencia de la entidad al considerar diversos desenlaces para la cancelación de una provisión, adhiere a la medición un componente importante de riesgo¹³⁸. Ciertamente, el proceso de determinación de la mejor estimación del importe de la provisión se desarrolla en un contexto de incertidumbre que exige al agente una prudente actuación en cada uno de los nodos de decisión en los que participa. El fundamento normativo de esta aseveración, se encuentra en el párrafo 43 de la NIC 37 (IASB, 2016c), el cual expone:

Será preciso tener precaución, al realizar juicios en condiciones de incertidumbre, de manera que no sobrevaloren los activos o los ingresos, y que no se infravaloren los pasivos o los gastos. No obstante, la incertidumbre no es una justificación para la creación de provisiones excesivas, o para la sobrevaloración deliberada de los pasivos. Por ejemplo, si el costo estimado de un desenlace particularmente adverso se evalúa de forma prudente, entonces tal desenlace, de forma deliberada, se trata como más probable de lo que efectivamente es. (p. 1395)

¹³⁸ La NIC 37 (IASB, 2016c, p. A1394), en su párrafo 43, indica que “con el término riesgo se describe la variabilidad en los desenlaces posibles”.

Es preciso hacer visible que el marco normativo del IASB (2016) busca disminuir la incertidumbre, inherente al proceso de medición de las provisiones, con el empleo de la característica cualitativa de prudencia. De hecho, la aplicación de la prudencia en la estimación de un desenlace negativo (una mayor provisión), incrementa su probabilidad de ocurrencia. Ante tal situación, el juicio de valor secundario del agente N° 4 está orientado a conocer si la obtención de desenlaces adversos, estimados de forma prudente, afectan la probabilidad de ocurrencia de esos resultados.

Desde la perspectiva del instrumento de control, el principal demanda incorporar al modelo la siguiente interrogante: ¿Al estimar diversos desenlaces para una provisión, el agente asignó una probabilidad de ocurrencia más alta a los escenarios adversos (una mayor cuantía de provisión)?

2.1.5 Juicio secundario N° 5 – Horizonte de tiempo para aplicar valor presente

La metodología de cálculo de la mejor estimación del importe de una provisión cambia diametralmente, cuando la gerencia de la entidad considera que el efecto financiero del valor temporal del dinero es significativo. De ahí que se transite de un método basado en la determinación de distintos desenlaces asociados a una probabilidad de ocurrencia (valor esperado), al método de valor presente.

En conexión con este asunto, el párrafo 45 de la NIC 37 (IASB, 2016c, p. A1395) señala que “cuando resulte importante el efecto financiero producido por el descuento, el importe de la provisión debe ser el valor

presente de los desembolsos que se espera sean necesarios para cancelar la obligación”.

Como se puede apreciar, el agente debe contar con la habilidad de reconocer en qué momento el valor temporal del dinero es significativo, como para aplicar el valor presente a la salida futura de recursos económicos. En este caso, el juicio de valor secundario del agente N° 5 está vinculado a identificar qué horizonte de tiempo considera que es significativo para descontar los importes futuros necesarios para liquidar la obligación.

Desde el plano de la red de control, el principal requiere agregar al modelo la siguiente interrogante: ¿En cuál horizonte de tiempo la gerencia considera que es significativo el valor temporal del dinero?

2.1.6 Juicio secundario N° 6 – Tasa de descuento al aplicar valor presente

Una vez que la gerencia de la entidad determina que el efecto financiero de del descuento es significativo, surge otro elemento a considerar en la aplicación de la metodología del valor presente: la tasa de descuento a utilizar. Al respecto, la NIC 37 (IASB, 2016c), en su párrafo 47, indica:

La tasa o tasas de descuento deben ser consideradas antes de impuestos, y deben reflejar las evaluaciones actuales de mercado del valor temporal del dinero y de los riesgos específicos del pasivo correspondiente. La tasa o tasas de descuento no deben reflejar los riesgos que hayan sido ya objeto de ajuste, al hacer las estimaciones de los flujos de efectivo futuros relacionados con la provisión. (p. A1395)

Tal y como comenta el marco normativo del IASB (2016), la gerencia de la entidad debe seleccionar, entre los resultados de las metodologías disponibles, la tasa de descuento que mejor refleje el comportamiento del mercado y los riesgos inherentes a la provisión. En este contexto, el juicio

de valor secundario del agente N° 6 está relacionado con conocer cuál es el método de obtención de la tasa de descuento que mejor se adapta a los requerimientos normativos.

Desde el horizonte del instrumento de control, el principal demanda adicionar al modelo la siguiente interrogante: ¿Qué metodología empleó 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?

2.1.7 Juicio secundario N° 7 – Posibles sucesos futuros

Al evaluar la mejor estimación del importe de una provisión, pueden aparecer sucesos futuros que afecten a la magnitud de los recursos requeridos para liquidar la obligación. En otras palabras, los eventos futuros impactan directamente a los desembolsos estimados, ocasionando aumentos o disminuciones en flujo de dinero final.

A tal efecto, la NIC 37 (IASB, 2016c), en su párrafo 48, relata que “los sucesos futuros, que puedan afectar a la cuantía necesaria para cancelar la obligación, deben ser objeto de reflejo en la evaluación de la misma, siempre que haya una evidencia objetiva suficiente de que puedan aparecer efectivamente”.

A título ilustrativo, el párrafo 37.49 enuncia un ejemplo relativo a una entidad que requiere, en un momento futuro, efectuar una limpieza a un emplazamiento industrial. El costo de esa acción futura se verá disminuido, con cambios en la tecnología a la que la entidad puede acceder. En consecuencia, al presentarse sucesos futuros que posiblemente impacten la salida de recursos, sería oportuno incluir en el modelo de medición este suceso, así como revisarlo periódicamente. En este sentido, el juicio de valor

secundario del agente N° 7 conduce a conocer si la existencia de sucesos futuros puede impactar en el importe de una provisión.

Desde la visual de la red de control, el principal requiere agregar al modelo la siguiente interrogante: ¿El agente consideró los sucesos futuros en la determinación de la mejor estimación del importe de la provisión?

2.1.8 Juicio secundario N° 8 – Incorporación de reembolsos

Un elemento a considerar, en la búsqueda de la mejor estimación del importe de una provisión, es el concerniente a los reembolsos. De hecho, la cuantía de los recursos económicos reservados para liquidar una obligación pueden, total o parcialmente, ser reintegrados por un tercero relacionado al suceso pasado que originó la obligación. Sobre este tópico, la NIC 37 (IASB, 2016c), en su párrafo 53, revela:

En el caso de 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 segura su recepción si la entidad cancela la obligación objeto de la provisión. El reembolso, en tal caso, debe ser tratado como un activo separado. El importe reconocido para el activo no debe exceder al importe de la provisión. (p. A1396)

Como se puede observar, la gerencia de la entidad sólo podrá reconocer el reembolso cuando exista suficiente evidencia de que los recursos serán restituidos. No obstante, el importe del reembolso no afectará la cuantía de la provisión, puesto que se reconoce como un activo separado. En este contexto, el juicio de valor secundario del agente N° 8 implica el estudio de la evidencia que soporta la decisión de reconocer un reembolso asociado a una provisión.

Desde la óptica del instrumento de control, el principal demanda añadir al modelo la siguiente interrogante: ¿El agente posee argumentos sólidos para considerar que la entidad contará con un reembolso de los recursos requeridos para liquidar una obligación?

2.1.9 Juicio secundario N° 9 – Revisión periódica del importe de las provisiones

Luego de que se reconozca una provisión, en cada fecha sobre la que se informa, se deberá revisar, calibrar y ajustar (de ser necesario) el importe de la provisión, con el propósito de no desvirtuar el constructo de la mejor estimación. En todo caso, las premisas o hipótesis definidas en la medición inicial son susceptibles a fluctuación, por lo que estos eventos distanciarían al importe inicial del enunciado de la mejor estimación.

Al respecto, el párrafo 59 de la NIC 37 (IASB, 2016c) establece lo siguiente:

Las provisiones deben ser objeto de revisión al final de cada periodo sobre el que se informa, y ajustadas consiguientemente para reflejar en cada momento la mejor estimación disponible. En el caso de que no sea ya probable la salida de recursos, que incorporen beneficios económicos, para cancelar la obligación correspondiente, se procederá a liquidar o revertir la provisión.
(p. 1397)

Como se puede apreciar, el marco normativo del IASB (2016) exige que, en el proceso de medición posterior, la gerencia de la entidad revise periódicamente el importe de la provisión para comprobar que sigue reflejando la mejor estimación posible de los recursos requeridos para liquidar la obligación. En este sentido, el juicio de valor secundario del agente N° 9 está relacionado con las circunstancias que llevan a aseverar

que el importe de la provisión, en cada fecha sobre la que se informa, es coherente con el constructo de la mejor estimación.

Desde el horizonte del instrumento de control, el principal requiere incluir en el modelo la siguiente interrogante: ¿El agente revisó y/o ajustó el importe de la provisión en la fecha sobre la que se informa?

3. Dimensión de revelación

Al analizar la dimensión del tratamiento contable de las provisiones referente a la revelación, se precisó un juicio de valor principal y cuatro juicios de valor secundarios. En los subsiguientes apartados se detallará sobre cada uno de los juicios de valor y su correspondencia con la normativa contable del IASB (2016).

3.1 Juicio principal N° 1 – Información a revelar

La NIC 37 (IASB, 2016c) establece un conjunto de elementos, diferentes en su naturaleza, que deben ser revelados por la gerencia de la entidad, como parte de la elaboración de los estados financieros, en cada fecha sobre la que se informa. Por lo tanto, el juicio de valor principal del agente N° 1 se centra en examinar los aspectos o atributos que se incluirán en las notas a los estados financieros, luego de que se reconocieron y midieron las respectivas provisiones.

A pesar de que, a primera impresión, el proceso de revelación pareciera sencillo, puesto que en la norma se encontrarán los elementos a incorporar en las notas a los estados financieros, la realidad es que muchos de esos elementos se derivan de hechos subjetivos. Inclusive, el investigador detectó que de este juicio principal de revelación, se desprenden cuatro juicios de valor secundarios.

3.1.1 Juicio secundario N° 1 – Conciliación de saldos

El párrafo 84 de la NIC 37 (IASB, 2016c) solicita, entre los elementos a incorporar a las notas de los estados financieros, una conciliación entre los saldos iniciales y finales para cada categoría de provisión, describiendo las situaciones que originaron los movimientos correspondientes.

En este orden de ideas, el juicio de valor secundario del agente N° 1 está relacionado con los elementos que se incluirán en las notas a los estados financieros, en cada fecha sobre la que informa, relativos a la conciliación entre los importes iniciales y finales de las provisiones.

Desde el plano de la red de control, el principal demanda integrar al modelo la certeza de que el agente incluyó los siguientes aspectos:

- El importe en libros al principio y al final del periodo.
- Las dotaciones efectuadas en el periodo, incluyendo también los incrementos en las provisiones existentes.
- Los importes utilizados (esto es, aplicados o cargados contra la provisión) en el transcurso del periodo.
- Los importes no utilizados que han sido objeto de liquidación o reversión en el periodo.
- 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.

3.1.2 Juicio secundario N° 2 – Naturaleza de la obligación y principales juicios

Otro de los elementos a agregar a las notas de los estados financieros, según el párrafo 85 de la NIC 37 (IASB, 2016c), es el concerniente a descripciones

acerca de la naturaleza de cada clase de provisión y sobre los principales juicios de valor empleados.

En este contexto, el juicio de valor secundario del agente N° 2 está vinculado con los elementos que se incorporarán en las notas a los estados financieros, en cada fecha sobre la que informa, relativos a la naturaleza de la obligación y los principales juicios asociados.

Desde la perspectiva del instrumento de control, el principal requiere adicionar al modelo la certeza de que el agente incluyó los siguientes aspectos:

- Una breve descripción de la naturaleza de la obligación contraída.
- Un calendario esperado de las salidas de beneficios económicos, producidos por la provisión.
- Una indicación acerca de las incertidumbres relativas al importe o al calendario de las salidas de esos recursos.
- 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.
- El importe de cualquier eventual reembolso, informando además de la cuantía de los activos que hayan sido reconocidos para recoger los eventuales reembolsos esperados.

3.1.3 Juicio secundario N° 3 – Relación con pasivos contingentes

Una descripción que debe estar presente en las notas a los estados financieros, de acuerdo al párrafo 88 de la NIC 37 (IASB, 2016c), es la referente a la conexión entre pasivos contingentes y provisiones. Efectivamente, ambos elementos contables pueden originarse de un mismo hecho contable, por lo que sería necesaria su revelación.

En este sentido, el juicio de valor secundario del agente N° 3 se centra en evaluar los elementos que se introducirán en las notas a los estados financieros, relacionados con las interrelaciones entre pasivos contingentes y provisiones que surgen un evento común.

Desde el horizonte de la red de control, el principal demanda incorporar al modelo la certeza de que el agente, ante la presencia de pasivos contingentes y provisiones que nacen de un mismo agregado de circunstancias, incluyó una descripción de tal conexión.

3.1.4 Juicio secundario N° 4 – Restricciones a la divulgación de información

El párrafo 92 de la NIC 37 (IASB, 2016c) requiere, ante disputas legales con terceros, una restricción en la divulgación de información relacionada con la naturaleza de la obligación y las principales hipótesis formuladas. Esta limitación informativa se sustenta en los perjuicios que ocasionaría la disponibilidad de información confidencial para un tercero involucrado. De hecho para estos casos, la norma únicamente solicita la inclusión, en las notas a los estados financieros, de una descripción genérica del tipo de provisión y de las razones que justifican la restricción de información.

En este orden de ideas, el juicio de valor secundario del agente N° 4 está vinculado con las descripciones que se incorporarán en las notas a los estados financieros, en cada fecha sobre la que se informa, concernientes a las restricciones informativas por disputas legales.

Desde la óptica del instrumento de control, el principal necesita agregar al modelo la certeza de que el agente, ante la presencia de disputas legales con terceros, insertó una descripción genérica de la categoría de provisión y sus argumentos para no divulgar información más detallada.