

Actualización IAS Plus.

IASB refina las propuestas para la medición de pasivos contenida en el IAS37

Antecedentes

En el año 2005, la International Accounting Standards Board (IASB) publicó el borrador para discusión pública (el 'ED 2005') del Estándar Internacional de Información Financiera (IFRS) para reemplazar al IAS 37 *Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes*. Luego de considerar las respuestas recibidas en relación con el ED 2005, el 5 de enero del 2010 IASB publicó el ED/2010/1 (el 'ED 2010') *Medición de los pasivos en el IAS 37 (Re-exposición limitada de la enmienda propuesta al IAS 37)*. El ED 2010 se refiere solamente a una sección del estándar de reemplazo propuesto y aborda los requerimientos de medición para los pasivos que están dentro del alcance del IAS 37. El 2010 ED:

- aclara el objetivo de la medición;
- enfatiza que los pasivos no se deben medir a los precios hipotéticos de transferencia o cancelación;
- agrega orientación sobre la aplicación de las técnicas del valor esperado; y
- especifica cómo identificar y medir las salidas de efectivo futuras relevantes.

Los otros cambios a las propuestas contenidas en el ED 2005 no serán re-expuestas, dado que la Junta considera que son relativamente menores. Sin embargo, para ayudar a los constituyentes a entender la orientación propuesta refinada sobre la

medición, contenida en el ED 2010, en el contexto del estándar propuesto, en el sitio web de IASB se ha colocado un documento del personal de IASB que resume las decisiones alcanzadas desde el ED 2005.¹ Además, en febrero del 2010 IASB publicará un borrador del nuevo IFRS propuesto (incorporando la orientación del ED 2010). El ED 2010 está abierto para comentarios hasta el 12 de abril del 2010 y en el tercer trimestre del 2010 IASB planea emitir el nuevo IFRS final.

Principales características de la orientación propuesta sobre la medición

Actualmente, el IAS 37.36 requiere que el pasivo sea medido al "mejor estimado del desembolso que se requiere para liquidar la obligación presente." Además, el IAS 37.37 explica que "el mejor estimado del desembolso requerido para liquidar la obligación presente es la cantidad que la entidad racionalmente pagaría para liquidar la obligación al final del período de presentación del reporte o para transferírselo a un tercero en ese momento". Esos requerimientos de medición han sido criticados como vagos y han resultado en diversidad en la práctica. El ED 2005 intentó abordar esas preocupaciones mediante la eliminación del término 'mejor estimado' y elevando la explicación contenida en el IAS 37.37 a un principio de medición. Los constituyentes todavía vieron que no está claro lo que en este contexto significa 'liquidar' y estuvieron preocupados porque las propuestas del ED 2005 podrían potencialmente conducir a diversidad adicional en la práctica.

Página web IAS Plus

Tenemos más de 10 millones de personas que han visitado nuestro sitio web www.iasplus.com. Nuestra meta es ser en Internet la fuente más comprensiva de noticias sobre información financiera internacional. Por favor visítelo regularmente.

¹ El resumen de las decisiones está disponible en: <http://iasb.org/Current+Projects/IASB/Liabilities/Liabilities.htm>.

IFRS global office

Global IFRS Leader – Technical
Veronica Poole
ifrglobalofficeuk@deloitte.co.uk

Centros de excelencia en IFRS

Americas

New York	Robert Uhl	iasplusamericas@deloitte.com
Montreal	Robert Lefrancois	iasplus@deloitte.ca

Asia-Pacific

Hong Kong	Stephen Taylor	iasplus@deloitte.com.hk
Melbourne	Bruce Porter	iasplus@deloitte.com.au

Europe-Africa

Copenhague	Jan Peter Larsen	dk_iasplus@deloitte.dk
Frankfurt	Andreas Barckow	iasplus@deloitte.de
Johannesburg	Graeme Berry	iasplus@deloitte.co.za
London	Elizabeth Chrispin	iasplus@deloitte.co.uk
Madrid	Cleber Custodio	iasplus@deloitte.es
Paris	Laurence Rivat	iasplus@deloitte.fr

En respuesta a esas preocupaciones, el ED 2010 mantiene el principio de medición del ED 2005 pero con explicaciones y orientación ampliadas. El principio propuesto es requerir que el pasivo se debe medir a la cantidad que la entidad “racionalmente pagaría al final del período de presentación del reporte para ser liberada de la obligación presente.” El ED 2010 propone que esa cantidad se debe determinar como el más bajo entre:

- el valor presente de los recursos que se requieren para satisfacer plenamente la obligación; o
- la cantidad que la entidad tendría que pagar para cancelar la obligación; o
- la cantidad que la entidad tendría que pagar para transferirle a un tercero la obligación.

Según las propuestas, la cantidad que la entidad tendría que pagar para cancelar o transferir la obligación es el precio que la contraparte o el tercero exigiría, más cualesquiera costos de cancelación o transferencia. Si no hay evidencia de que la entidad podría cancelar o transferir la obligación a una cantidad más baja, la entidad debe medir el pasivo al valor presente de los recursos que se requieren para satisfacer plenamente la obligación.

El ED 2010 propone adicionalmente que los cambios en el valor en libros del pasivo, resultantes del paso del tiempo subsiguiente a la medición inicial, se deben reconocer como costos por préstamos.

Medición del valor presente de los recursos que se requieren para satisfacer plenamente la obligación

El ED 2010 propone que el valor presente de los recursos que se requieren para satisfacer plenamente la obligación se debe estimar teniendo en cuenta:

- la salida esperada de recursos y el valor del dinero en el tiempo; y
- el riesgo de que la salida actual de recursos puede diferir de la que se espera.

Metodología del valor presente

La orientación propuesta sobre la medición establece que cuando la cantidad u oportunidad de la salida de recursos es incierta, la entidad debe estimar su valor esperado (i.e. estimar el promedio ponderado de la probabilidad de las salidas de flujos para el rango de los resultados posibles). El ED 2010 aclara adicionalmente que los cálculos del valor esperado no necesitan ser complejos y que un número limitado de resultados y probabilidades discretos a menudo ofrece un estimado que es razonable. Si bien el valor esperado es improbable que sea igual a la cantidad que en últimas se paga, IASB considera que es una medida relevante para los proveedores del capital cuando valoran el efecto que el pasivo tiene en el valor de sus reclamos contra los recursos de la entidad.

Salidas de flujos futuros relevantes

Si la obligación es pagarle efectivo a la contraparte, el ED 2010 propone que la salida futura de recursos debe ser los pagos de efectivo que se esperan más cualesquiera costos asociados (e.g., honorarios legales externos o en casa). Sin embargo, cuando la obligación es prestar un servicio en una fecha futura y hay un mercado para el servicio, el ED 2010 requeriría que las salidas sean las cantidades que la entidad racionalmente le pagaría al contratista en la fecha futura para prestar el servicio a su nombre. Cuando no hay mercado para el servicio, el ED 2010 requiere que la entidad estime la cantidad que le cargaría otra parte a la fecha futura para prestar el servicio, con base en los costos que la entidad espera incurrir y el margen de utilidad que requeriría para prestar el servicio.

La inclusión explícita del margen de utilidad en la medición propuesta del pasivo ha causado que seis de los quince miembros de IASB disientan del ED 2010. Esos miembros de IASB están preocupados porque la inclusión de un margen hipotético de utilidad en la medición del pasivo conduciría a una información inapropiada sobre el desempeño financiero en el reconocimiento inicial y en el período en el cual se des-reconoce el pasivo.

Los estimados de la cantidad, oportunidad y probabilidad de las salidas futuras se basarían en el juicio de la administración complementado con la experiencia con transacciones similares y, en algunos casos, el input recibido de expertos independientes.

El ED 2010 propone una excepción limitada de la aplicación del principio de medición que aplica a las obligaciones que sean satisfechas plenamente mediante la prestación de un servicio por contratos onerosos que surgen de transacciones que estén dentro del alcance del IAS 18 *Ingresos ordinarios* o del IFRS 4 *Contratos de seguro*. Tales contratos deben continuar siendo medidos por referencia a los costos que la entidad espera incurrir para satisfacer plenamente sus obligaciones contractuales, a fin de no dar lugar a un cambio en la práctica para la medición de las ventas onerosas y los contratos de seguro, los cuales están pendientes de la finalización de los proyectos relevantes de IASB.

Tasa de descuento

El ED 2010 propone adicionalmente que la tasa usada para descontar a valor presente las salidas esperadas debe reflejar los valores corrientes del mercado respecto del valor del dinero en el tiempo y de los riesgos que sean específicos para el pasivo (a menos que los riesgos sean tenidos en cuenta usando uno de los otros dos métodos que se proponen en el ED 2010 – vea abajo).

Ajustes del riesgo

El ED 2010 propone que la entidad debe incorporar el riesgo de que la salida actual de recursos puede diferir de la que se espera, haciéndolo mediante el medir la cantidad que la entidad racionalmente pagaría en exceso del valor presente esperado de la salida de flujos para ser relevada de este riesgo. El ajuste se puede incluir mediante el ajustar los estimados de las salidas futuras de flujos, la tasa de descuento usada o mediante el calcular el valor presente esperado de las salidas futuras de flujos y adicionar a ello el ajuste del riesgo.

Ejemplo ilustrativo – El IAS 37 vs las propuestas contenidas en el ED 2010

La entidad A se está defendiendo ante la demanda legal presentada por un cliente por CU 1 millón. Con base en la asesoría legal, la administración de la entidad A estima que hay un 40% de probabilidad de que el reclamo será exitoso y se requerirá que la entidad A le pague CU 1 millón al cliente; la probabilidad de la entidad A que defenderá el reclamo y no será requerida a pagarle al cliente es del 60%².

Según los requerimientos existentes del IAS 37, en las circunstancias que se describen no se reconocería provisión porque la salida de recursos no se considera 'probable' (i.e. más probable que no). El reclamo legal satisface la definición de pasivo contingente y se deben hacer las revelaciones apropiadas de acuerdo con el IAS 37.86.

El ED 2005 incluyó propuestas para eliminar el criterio de 'probabilidad de salida de flujos' del principio de reconocimiento contenido en el IAS 37 y en lugar de ello reflejar en la medición la probabilidad de la salida de flujos. Los requerimientos revisados conducirían al reconocimiento de todos los pasivos que podrían resultar en una salida de recursos, aún si es baja la probabilidad de tal salida de flujos. Por consiguiente, según las propuestas, en las circunstancias que se describen se reconocería un pasivo porque el reclamo legal podría resultar en una salida de recursos. El resumen de las decisiones que aparece en el sitio web de IASB señala que la Junta reconfirmó su decisión anterior de eliminar el criterio de reconocimiento de la probabilidad en cualquier estándar final.

Usando la orientación detallada que se propone en el ED 2010 y asumiendo que hay un 5% de riesgo de que la salida actual de recursos puede diferir de la esperada, el pasivo se mediría como sigue:

² Se asume que existe una obligación presente.

Medición al valor esperado (i.e. promedio ponderado de la probabilidad de la salida de flujos para el rango de resultados posibles)

Resultado (valor presente)	Probabilidad	Cantidad
CU 1,000,000	40%	CU 400,000
CU 0	60%	CU 0
		CU 400,000
	Ajuste del riesgo (5%)	CU 20,000
	Total	CU 420,000

Esta es una traducción al español de la versión oficial en inglés del **IAS Plus Update – January 2010 – “IASB refines proposals for the measurement of liabilities in IAS 37** – Traducción realizada por Samuel A. Mantilla, asesor de investigación contable de Deloitte & Touche Ltda., Colombia, con la revisión técnica de César Cheng, Socio Director General de Deloitte & Touche Ltda., Colombia

Deloitte se refiere a Deloitte Touche Tohmatsu -asociación suiza- y a su red de firmas miembro, cada una como una entidad única e independiente. Deloitte presta servicios profesionales en auditoría, impuestos, consultoría y asesoramiento financiero a organizaciones públicas y privadas de diversas industrias. Con una red global de firmas miembro en 140 países, Deloitte brinda su experiencia y profesionalismo de clase mundial para ayudar a sus clientes a alcanzar el éxito desde cualquier lugar del mundo en el que éstos operen.

Los 168.000 profesionales de la firma están comprometidos con la visión de ser modelo de excelencia; están unidos por una cultura de cooperación basada en la integridad y el valor excepcional a los clientes y mercados, en el compromiso mutuo y en la fortaleza de la diversidad. Disfrutan de un ambiente de aprendizaje continuo, experiencias retadoras y oportunidades de lograr una carrera en Deloitte. Sus profesionales están dedicados al fortalecimiento de la responsabilidad empresarial, a la construcción de la confianza y al logro de un impacto positivo en sus comunidades.

Limitación de responsabilidad

Este material y la información incluida se proporcionan sin interpretación alguna. Deloitte Touche Tohmatsu no hace ninguna declaración ni otorga garantía alguna, de manera expresa o implícita, sobre el mismo y la información proporcionada. Sin limitar lo anterior, Deloitte Touche Tohmatsu no garantiza que el material o el contenido estén libres de error o que cumplan con criterios particulares de desempeño o calidad. Deloitte Touche Tohmatsu renuncia expresamente a cualesquier garantías implícitas, incluidas de manera enunciativa mas no limitativa, garantías de comercialización, propiedad, adecuación para un propósito en particular, no infracción, compatibilidad, seguridad y exactitud. Al utilizar este material y la información aquí incluida lo hace bajo su propio riesgo y asume completa responsabilidad sobre las consecuencias que pudieran derivar por el uso de los mismos. Deloitte Touche Tohmatsu no se responsabiliza por daños especiales, indirectos, incidentales, derivados, punitivos o cualesquier otros deterioros resultantes de una acción de contrato, estatuto, extracontractual (incluyendo, sin limitación, negligencia) o de otro tipo, relacionados con el uso de este material o de la información proporcionada. Si alguna parte de lo anterior no es completamente ejecutoria, la parte remanente seguirá siendo aplicable.