

204.- Compromisos relacionados con el clima

Autor: Horacio Molina Sánchez

Universidad Loyola Andalucía. Experto Contable Acreditado-ECA®

En 2029, la entidad A ha decidido que reducirá sus emisiones de gases efecto invernadero en un 50% de las emisiones que realizaba en 2020. Respecto a las emisiones que en 2029 superen este umbral, la entidad ha aprobado adquirir créditos de carbono y retirarlos del mercado.

Su estrategia consistirá en un plan de inversiones que le permitirá reducir las emisiones en sus procesos, así como la inversión en plantas de energía renovable que permita reducir los consumos de combustibles fósiles. La empresa ha comunicado este plan con el que espera mantener la rentabilidad del negocio y atraer el interés de los fondos de inversión.

El plan implica las siguientes inversiones y gastos, así como las emisiones previstas:

Año	Emisiones tCO ₂ -e	%	Inversiones	Gastos
2020	2.000.000	100,00%	250.000	30.000
2021	1.950.000	97,50%	450.000	28.000
2022	1.900.000	95,0%	350.000	42.000
2023	1.800.000	90,0%	500.000	17.000
2024	1.700.000	85,0%	150.000	10.000
2025	1.600.000	80,0%	75.000	10.000
2026	1.500.000	75,0%	65.000	8.000
2027	1.400.000	70,0%	350.000	42.000
2028	1.200.000	60,0%	250.000	65.000
2029	1.000.000	50,0%	25.000	15.000

En 2030, la entidad A emitió 1.015.000 toneladas de CO₂, que excede en 15.000 el compromiso adquirido. El precio en el que incurriría para adquirir los derechos de emisión es de 65 euros por tonelada.

Cuestión:

¿Ha incurrido la entidad A en una obligación constructiva que le obligue a reconocer una provisión?

Solución:

Este asunto ha sido objeto de una Decisión de Agenda del Comité de Interpretaciones de la NIIF del pasado mes de marzo de 2024. En la reunión de abril de 2024 del IASB, este no puso ninguna objeción a la solución adoptada por el Comité de Interpretaciones.

1.- Existencia de obligación constructiva

La NIC 37.10 establece las condiciones para que exista una obligación constructiva y, entre ellas, se cita que la decisión tomada por la entidad, a través de sus administradores, debe darse a conocer de manera que cree una expectativa válida en terceras personas. La

existencia de estos terceros es esencial para que exista pasivo pues sin deudor no puede afirmarse que exista una obligación, aunque este tercero no sea conocido concretamente pues la responsabilidad que asume la entidad puede ser con el público en general (NIC 37.20).

En el caso planteado, la decisión ha comunicado su plan de reducción de emisiones y su deseo de adquirir derechos de emisión de carbono para retirarlos del mercado, implicando un desembolso en el futuro. Esta comunicación crea una expectativa válida en el público en general por lo que estamos en presencia de una obligación constructiva. El siguiente análisis es si la obligación constructiva da lugar a un pasivo.

2.- ¿Debe reconocerse la obligación constructiva como una provisión?

La NIC 37.14 describe los criterios para reconocer una provisión. El primero es que la entidad haya incurrido en una obligación actual como consecuencia de un suceso pasado; el segundo es que la entidad sea probable que se desprenda de recursos; y, finalmente, el tercero es que pueda efectuarse una medición fiable. Estos requisitos contienen la definición de pasivo y el criterio de reconocimiento asociado a la fidelidad de la información presentada; es decir, que no exista una elevada incertidumbre de medición.

2.1.- Obligación actual

La Decisión de Agenda en su análisis del caso indica que la existencia de una ley o de una obligación constructiva, como es el caso que se está analizando, no implica la existencia de una obligación pasada. Es preciso que tenga lugar el hecho que motiva la legislación o la obligación constructiva tiene lugar. En el caso analizado, hasta que no comienzan las emisiones no surge la obligación pasada. Es más, la NIC 37.19 indica que sólo se reconocerán las provisiones cuando hayan tenido lugar los hechos pasados que provocan la obligación, con independencia de cuáles sean las acciones futuras de la entidad. La realización de inversiones y las mejoras en los procesos serán costes en el momento en el que se realicen. Las obligaciones deberán reconocerse como pasivo en el momento en el que se produzcan las emisiones que exigirán la compensación a través de la adquisición y retirada de los derechos de emisión de carbono.

Por tanto, antes de 2029 no debería reconocerse una provisión, pues el compromiso es por las emisiones que tengan lugar a partir de esa fecha y por encima del umbral establecido.

2.2.- Sacrificio de beneficios económicos

La reducción de emisiones vía mejora en los procesos no supone un sacrificio de recursos para la entidad, por lo que este compromiso de modificación de procesos e inversiones en plantas de energía renovable no debe reconocerse como una provisión, dado que los pagos efectuados son a cambio de activos que permiten producir con margen. Así, los diversos importes previstos en el plan, conforme se vayan ejecutando se reconocen en el balance de situación o en la cuenta de resultados, de acuerdo a su naturaleza.

Por otro lado, las emisiones que deban ser compensadas con la adquisición de derechos de emisión sí deben ser consideradas un pasivo porque supondrán el sacrificio de recursos.

2.3.- Medición fiable

La entidad no reconocería un pasivo (provisión por emisiones) si se diesen unas circunstancias extraordinariamente excepcionales que le impidiesen estimar el valor de la provisión (NIC 37.25). Esta estimación es factible realizarla porque en el año 2030 se conocen las emisiones realizadas y el precio se puede obtener con facilidad. En el caso concreto serían 950.000 euros (15.000 x 65 €/tCO₂e).

3. Conclusión

La entidad se debe reconocer una provisión cuando emita gases efectos invernadero que no ha podido mitigar en el marco de su plan de reducción de emisiones y ha contraído la obligación de reducirlos; esto es, a partir de 2029. La obligación surge de un compromiso firme comunicado al público en general y exige la necesidad de adquirir unos derechos de emisión de carbono que supondrán desembolsos de efectivo para la entidad.