

Interpretación CINIIF 14

NIC 19—El Límite de un Activo por Beneficios Definidos, Obligación de Mantener un Nivel Mínimo de Financiación y su Interacción

Referencias

- NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*
- NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*
- NIC 19 *Beneficios a los Empleados* (modificada en 2011)
- NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*

Antecedentes

- 1 El párrafo 64 de la NIC 19 limita la medición de un activo de beneficios definidos neto al menor del superávit en el plan de beneficios definidos y del techo del activo. El párrafo 8 de la NIC 19 define el techo del activo como “el valor presente de cualesquiera beneficios económicos disponibles en forma de reembolsos del plan o reducciones en las aportaciones futuras al mismo”. Han surgido preguntas sobre cuándo deben considerarse disponibles los reembolsos o reducciones en aportaciones futuras, en particular cuando existe el requerimiento de mantener un nivel mínimo de financiación.
- 2 En muchos países existe el requerimiento de mantener un nivel mínimo de financiación, con el fin de mejorar la seguridad de las promesas de beneficios post-empleo hechas a los miembros de un plan de beneficios a los empleados. Estos requisitos estipulan normalmente un importe o nivel mínimo de aportaciones que deben efectuarse al plan durante un periodo determinado. Por lo tanto, un requerimiento de mantener un nivel mínimo de financiación puede limitar la capacidad de una entidad para reducir aportaciones futuras.
- 3 Además, el límite de la medición de un activo por beneficios definidos puede ocasionar que la obligación de mantener un nivel mínimo de financiación sea onerosa. Normalmente, un requerimiento de efectuar aportaciones a un plan no afectaría a la medición del activo o del pasivo por beneficios definidos. Esto ocurre porque las aportaciones, una vez pagadas, pasarán a ser activos del plan, de modo que el pasivo neto adicional es cero. Sin embargo, la obligación de mantener un nivel mínimo de financiación puede ocasionar un pasivo si la entidad no va a disponer de las aportaciones requeridas una vez que hayan sido pagadas.
- 3A En noviembre de 2009, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad modificó la CINIIF 14 para eliminar una consecuencia no pretendida que surge del tratamiento de los pagos anticipados de aportaciones futuras en algunas circunstancias cuando existe una obligación de mantener un nivel mínimo de financiación.

Alcance

- 4 Esta interpretación se aplica a todos los beneficios definidos post-empleo y a otros beneficios definidos a los empleados a largo plazo.
- 5 A efectos de esta Interpretación, se consideran requerimientos de mantener un nivel mínimo de financiación cualesquiera exigencias de financiar un plan de beneficios definidos post-empleo u otro plan de beneficios definidos a largo plazo.

Problemas

- 6 Los problemas abordados en esta Interpretación son:
 - (a) Cuándo deben considerarse como disponibles los reembolsos o reducciones en las aportaciones futuras de acuerdo con la definición de techo del activo del párrafo 8 de la NIC 19.
 - (b) Cómo puede una obligación de mantener un nivel mínimo de financiación afectar a la disponibilidad de reducciones en las aportaciones futuras.

- (c) Cuándo puede ocasionar un pasivo el requerimiento de mantener un nivel mínimo de financiación.

Acuerdo

Disponibilidad de un reembolso o reducción en aportaciones futuras

- 7 Una entidad determinará la disponibilidad de un reembolso o de una reducción en las aportaciones futuras de acuerdo con los términos y condiciones del plan y con los requerimientos legales en la jurisdicción del mismo.
- 8 Un beneficio económico en forma de un reembolso o de una reducción en las aportaciones futuras está disponible si la entidad puede realizarlo en algún momento durante la vida del plan o cuando se liquiden los pasivos de éste. En particular, podría estar disponible aun cuando no fuera realizable inmediatamente al final del periodo sobre el que se informa.
- 9 El beneficio económico disponible no depende de la manera en que la entidad pretenda utilizar el superávit. Una entidad determinará el beneficio económico máximo que está disponible a partir de los reembolsos, de las reducciones en aportaciones futuras o de una combinación de ambos. Una entidad no reconocerá beneficios económicos a partir de una combinación de reembolsos y de reducciones en aportaciones futuras que esté basada en hipótesis que sean mutuamente excluyentes.
- 10 De acuerdo con la NIC 1, la entidad revelará información sobre los datos clave de la incertidumbre en la estimación al final del periodo sobre el que se informa siempre que lleven asociados un riesgo significativo de provocar ajustes significativos al importe en libros del activo o pasivo neto reconocido en el estado de situación financiera. Esto puede incluir revelaciones acerca de cualquier restricción sobre la realización presente del superávit o sobre el criterio utilizado para determinar el importe del beneficio económico que vaya a surgir.

Beneficio económico disponible en forma de una reducción de la aportación

El derecho a un reembolso

- 11 Para una entidad, un reembolso estará disponible sólo si ella tiene un derecho incondicional sobre el mismo:
 - (a) durante la vida del plan, sin suponer que los pasivos del plan deban liquidarse para obtener el reembolso (por ejemplo, en algunas jurisdicciones, la entidad puede tener el derecho a un reembolso durante la vida del plan, independientemente del hecho de que los pasivos de éste se hayan liquidado); o
 - (b) en caso de la liquidación gradual de los pasivos del plan a lo largo del tiempo hasta que todos los miembros hayan abandonado el plan; o
 - (c) en caso de liquidación total de los pasivos del plan en un solo acto (es decir, como una liquidación del plan).

Un derecho incondicional a un reembolso puede existir cualquiera que sea el nivel de financiación de un plan al final del periodo sobre el que se informa.

- 12 Si el derecho de la entidad al reembolso de un superávit depende de que ocurran o no uno o más hechos futuros inciertos que no están totalmente bajo su control, la entidad no tendrá un derecho incondicional y no reconocerá un activo.

Medición del beneficio económico

- 13 Una entidad medirá el beneficio económico que vaya a surgir en forma de un reembolso como el importe del superávit al final del periodo sobre el que se informa (que será el valor razonable de los activos del plan menos el valor actual de la obligación por beneficios definidos) que la entidad tiene derecho a recibir en forma de reembolso, menos cualquier costo asociado. Por ejemplo, si un reembolso estuviera sujeto a un impuesto distinto del impuesto sobre las ganancias, una entidad medirá el importe del reembolso neto de impuestos.
- 14 Al medir el importe de un reembolso disponible cuando el plan se liquide [párrafo 11(c)], una entidad incluirá el costo que para el plan tengan la liquidación de sus pasivos del plan y la realización del

reembolso. Por ejemplo, una entidad deducirá los honorarios profesionales si éstos son pagados por el plan y no por la entidad, y los costos de cualquier prima de seguros que pueda exigirse para garantizar el pago del pasivo en la liquidación.

15 Si el importe de un reembolso se determina como el importe total o como una proporción del superávit y no como un importe fijo, una entidad no realizará ajustes derivados del valor del dinero en el tiempo, aunque el reembolso se realice únicamente en una fecha futura.

Beneficio económico disponible en forma de una reducción de la aportación

16 Cuando no existe obligación de mantener un nivel mínimo de financiación para aportaciones relacionadas con un servicio futuro, el beneficio económico disponible en forma de una reducción en las aportaciones futuras es el costo del servicio futuro para la entidad para cada periodo durante la más corta entre la vida esperada del plan y la de la entidad. El costo del servicio futuro para la entidad excluye los importes que correrán a cargo de los empleados.

17 Una entidad determinará el costo de los servicios futuros utilizando suposiciones congruentes con las empleadas para determinar la obligación por beneficios definidos y con la situación que exista al final del periodo sobre el que se informa como establece la NIC 19. Por lo tanto, una entidad supondrá que no habrá cambios en los beneficios a proporcionar por un plan en el futuro hasta que el plan se modifique, y supondrá una plantilla de trabajadores que permanecerá estable en el futuro, a menos que la entidad reduzca el número de empleados cubiertos por el plan. En este último caso, la suposición sobre la plantilla de trabajadores futura incluirá la citada reducción.

Efecto de la obligación de mantener un nivel mínimo de financiación sobre el beneficio económico disponible en forma de una reducción en las aportaciones futuras

18 Una entidad discriminará cualquier requerimiento de mantener un nivel mínimo de financiación, en una fecha determinada, entre las aportaciones que se exijan para cubrir (a) cualquier déficit por servicios pasados sobre la base de la financiación mínima y (b) el servicio futuro.

19 Las aportaciones para cubrir cualquier déficit de financiación mínima atribuible a servicios ya recibidos no afectan a las aportaciones futuras por servicios futuros. Éstas pueden ocasionar un pasivo de acuerdo con los párrafos 23 a 26.

20 Si existe una obligación de mantener un nivel mínimo de financiación para las aportaciones relacionadas con servicios futuros, el beneficio económico disponible en forma de una reducción en las aportaciones futuras será la suma de:

- (a) cualquier importe que reduzca las aportaciones derivadas de la obligación de mantener un nivel mínimo de financiación para servicios futuros porque la entidad realizó pagos anticipados (es decir, pagó el importe antes de requerírselo que lo hiciera); y
- (b) el costo del servicio futuro estimado en cada periodo de acuerdo con los párrafos 16 y 17, menos las aportaciones estimadas derivadas de la obligación de mantener el nivel mínimo de financiación que serían requeridas para el servicio futuro en esos periodos si no hubiera habido pagos anticipados conforme se describe en (a).

21 Una entidad estimará las aportaciones futuras derivadas de la obligación de mantener un nivel mínimo de financiación para el servicio futuro teniendo en cuenta el efecto de cualquier superávit existente determinado utilizando la base de mantener un nivel de mínimo financiación pero excluyendo el pago anticipado descrito en el párrafo 20(a). Una entidad utilizará hipótesis congruentes con la base del nivel mínimo de financiación y, para cualesquiera otros factores no especificados sobre esa base, hipótesis coherentes con las utilizadas para determinar la obligación por beneficios definidos y con la situación existente al final del periodo sobre el que se informa, como establece la NIC 19. La estimación incluirá cualquier cambio esperado como resultado del pago por parte de la entidad de las aportaciones mínimas cuando se deban realizar. Sin embargo, la estimación no incluirá el efecto de los cambios esperados en los términos y condiciones de la base del nivel mínimo de financiación que no estén prácticamente a punto de aprobarse o acordados contractualmente al final del periodo sobre el que se informa.

22 Cuando una entidad determine el importe descrito en el párrafo 20(b), si la aportación futura derivada de la obligación de mantener un nivel mínimo de financiación para el servicio futuro excede el costo del servicio futuro de la NIC 19 en cualquier periodo dado, ese exceso reducirá el importe del beneficio económico disponible como una reducción de aportaciones futuras. Sin embargo, el importe descrito en el párrafo 20(b) nunca puede ser menor que cero.

Cuándo puede dar lugar a un pasivo la obligación de mantener un nivel mínimo de financiación

23 Cuando una entidad tenga una obligación de pagar aportaciones a efectos de mantener un nivel mínimo de financiación, para cubrir un déficit existente, con respecto a servicios ya recibidos, calculado sobre la base de la mencionada financiación mínima, ella determinará si, tras pagar las aportaciones al plan, éstas estarán disponibles en forma de reembolso o reducción en aportaciones futuras.

24 En la medida en que dichas aportaciones a pagar no vayan a estar disponibles después de haber efectuado los pagos al plan, la entidad reconocerá un pasivo cuando surja la obligación. El pasivo reducirá el activo por beneficios definidos neto o incrementará el pasivo por beneficios definidos neto, de forma que no se esperen ganancias o pérdidas como resultado de aplicar el párrafo 64 de la NIC 19 cuando se paguen las aportaciones.

25 y 26 [Eliminados]

Fecha de vigencia

27 Una entidad aplicará esta Interpretación en los períodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2008. Se permite su aplicación anticipada.

27A La NIC 1 (revisada en 2007) modificó la terminología utilizada en las NIIF. Además modificó el párrafo 26. Una entidad aplicará esas modificaciones a períodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Si una entidad utiliza la NIC 1 (revisada en 2007) en un periodo anterior, aplicará las modificaciones a dicho periodo.

27B El documento *Pagos Anticipados de una Obligación de Mantener un Nivel Mínimo de Financiación* añadió el párrafo 3A y modificó los párrafos 16 a 18 y 20 a 22. Una entidad aplicará esas modificaciones a períodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2011. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones en un periodo que comience con anterioridad, revelará este hecho.

27C La NIC 19 (modificada en 2011) modificó los párrafos 1, 6, 17 y 24, y eliminó los párrafos 25 y 26. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIC 19 (modificada en 2011).

Transición

28 Una entidad aplicará esta Interpretación desde el comienzo del primer periodo que se presente dentro de los primeros estados financieros a los que se aplique esta Interpretación. Una entidad reconocerá cualquier ajuste inicial que surja de la aplicación de esta Interpretación en las ganancias acumuladas al comienzo de dicho periodo.

29 Una entidad aplicará las modificaciones de los párrafos 3A, 16 a 18 y 20 a 22 desde el comienzo del primer periodo comparativo anterior presentado en los primeros estados financieros en los que la entidad aplica esta Interpretación. Si la entidad hubiera aplicado anteriormente esta Interpretación antes de aplicar las modificaciones, reconocerá el ajuste procedente de la aplicación de las modificaciones en las ganancias acumuladas al comienzo del primer periodo comparativo anterior presentado.