

Interpretación CINIIF 14

NIC 19 — Límite de un activo por prestaciones definidas, 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 *Retribuciones 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 valoración de un activo neto por prestaciones definidas al menor de los importes de entre el superávit en el plan de prestaciones definidas y el límite del activo. El párrafo 8 de la NIC 19 define el límite del activo como «el valor actual de cualesquiera beneficios económicos disponibles en forma de reembolsos procedentes del plan o reducciones en las aportaciones futuras al mismo». Se han planteado dudas acerca de cuándo debe considerarse que los reembolsos o reducciones de las aportaciones futuras están disponibles, en particular cuando existe una obligación de mantener un nivel mínimo de financiación.
- 2 En muchos países existe una obligación de mantener un nivel mínimo de financiación, con el fin de mejorar la seguridad de las promesas de retribuciones posempleo hechas a los partícipes en un plan de retribuciones a los empleados. Esa obligación suele comportar un importe o nivel mínimo de aportaciones que deben efectuarse al plan durante un período determinado. Por lo tanto, una obligación de mantener un nivel mínimo de financiación puede limitar la capacidad de la entidad para reducir aportaciones futuras.
- 3 Además, el límite de la valoración de un activo por prestaciones definidas puede ocasionar que la obligación de mantener un nivel mínimo de financiación sea onerosa. Normalmente, el requisito de efectuar aportaciones a un plan no afectaría a la valoración del activo o del pasivo por prestaciones definidas, ya que las aportaciones, una vez pagadas, pasarán a ser activos del plan y de esta forma el pasivo neto adicional es nulo. Sin embargo, la obligación de mantener un nivel mínimo de financiación puede dar lugar a 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 deseada derivada del tratamiento de los pagos anticipados de las aportaciones futuras en algunas circunstancias en que existe la obligación de mantener un nivel mínimo de financiación.

Ámbito de aplicación

- 4 Esta Interpretación se aplica a todas las prestaciones definidas posempleo y otras prestaciones definidas a los empleados a largo plazo.

- 5 A efectos de esta Interpretación, son obligaciones de mantener un nivel mínimo de financiación cualesquiera exigencias de financiar un plan de prestaciones definidas posempleo u otro plan de prestaciones definidas a largo plazo.

Problemas

- 6 Las cuestiones tratadas en esta Interpretación son:
- (a) cuándo debe considerarse que están disponibles los reembolsos o reducciones de las aportaciones futuras de acuerdo con la definición de límite del activo del párrafo 8 de la NIC 19;
 - (b) cómo puede afectar una obligación de mantener un nivel mínimo de financiación a la disponibilidad de reducciones de las aportaciones futuras;
 - (c) cuándo puede dar lugar a un pasivo la obligación de mantener un nivel mínimo de financiación.

Acuerdo

Disponibilidad de un reembolso o una reducción de aportaciones futuras

- 7 La entidad determinará la disponibilidad de un reembolso o una reducción de las aportaciones futuras de acuerdo con los términos y condiciones del plan y los requisitos legales del país de este.
- 8 Se considera que está disponible un beneficio económico, en forma de reembolso o reducción de las aportaciones futuras, si la entidad puede realizarlo en algún momento durante la vida del plan o cuando se liquiden los pasivos del plan. En concreto, este beneficio económico podría estar disponible aun cuando no fuera realizable inmediatamente al cierre del ejercicio.
- 9 El beneficio económico disponible no depende de cómo pretenda la entidad utilizar el superávit. La entidad determinará el beneficio económico máximo que está disponible a partir de los reembolsos, las reducciones de aportaciones futuras o una combinación de ambos. La entidad no reconocerá beneficios económicos procedentes de una combinación de reembolsos y reducciones de las aportaciones futuras basándose en hipótesis que sean mutuamente excluyentes.
- 10 De acuerdo con la NIC 1, la entidad revelará información sobre las fuentes fundamentales de incertidumbre para las estimaciones al cierre del ejercicio, cuando lleven aparejado un riesgo considerable de tener que efectuar un ajuste del importe en libros del activo o pasivo neto reconocido en el estado de situación financiera y ese ajuste sea de importancia relativa significativa. Esto puede incluir la revelación de información acerca de cualquier restricción sobre la realización actual del superávit o acerca del criterio utilizado para determinar el importe del beneficio económico disponible.

Beneficio económico disponible en forma de reembolso

El derecho de reembolso

- 11 Para una entidad un reembolso estará disponible solo si tiene un derecho incondicional a él:
- (a) durante la vida del plan, sin suponer necesariamente que los pasivos del plan deban liquidarse para obtener el reembolso (por ejemplo, en algunos países, la entidad puede tener derecho a un reembolso durante la vida del plan independientemente de si los pasivos del plan se han liquidado), o
 - (b) en caso de liquidación gradual de los pasivos del plan a lo largo del tiempo hasta que todos los partícipes hayan abandonado el plan, o

- (c) en caso de liquidación total de los pasivos del plan en un solo acto (es decir mediante liquidación del plan).

El derecho incondicional de reembolso puede existir sea cual sea el nivel de financiación del plan al cierre del ejercicio.

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

Valoración del beneficio económico

- 13 La entidad valorará el beneficio económico disponible en forma de reembolso como el importe del superávit al cierre del ejercicio (que corresponderá al valor razonable de los activos del plan menos el valor actual de la obligación por prestaciones definidas) que la entidad tiene derecho a recibir en forma de reembolso, menos cualquier coste asociado. Por ejemplo, si el reembolso está sujeto a un impuesto distinto del impuesto sobre las ganancias, la entidad valorará el importe del reembolso deduciendo los impuestos.
- 14 Al valorar el importe de un reembolso disponible cuando el plan se liquide [párrafo 11, letra (c)], la entidad incluirá los costes para el plan de liquidar sus pasivos y efectuar el reembolso. Por ejemplo, la entidad deducirá los honorarios profesionales si estos son pagados por el plan y no por la entidad, así como los costes de cualquier prima de seguros que pueda ser necesaria para garantizar el pasivo en la liquidación.
- 15 Si el importe de un reembolso se determina como el importe total o una proporción del superávit, en lugar de como un importe fijo, la entidad no realizará ajustes para tener en cuenta el valor temporal del dinero, aunque la realización del reembolso solo sea posible en una fecha futura.

Beneficio económico disponible en forma de reducción de la aportación

- 16 Si no existe una obligación de mantener un nivel mínimo de financiación para aportaciones relacionadas con servicios futuros, el beneficio económico disponible en forma de reducción de las aportaciones futuras será el coste de los servicios futuros para la entidad en cada ejercicio durante la vida esperada del plan o la de la entidad, si esta fuera más corta. El coste de los servicios futuros para la entidad excluye los importes que vayan a ser asumidos por los empleados.
- 17 La entidad determinará el coste de los servicios futuros utilizando hipótesis coherentes con las utilizadas para determinar la obligación por prestaciones definidas y con la situación que exista al cierre del ejercicio, como establece la NIC 19. Por lo tanto, la entidad supondrá que no habrá cambios en las retribuciones a proporcionar por un plan en el futuro hasta que el plan se modifique y supondrá, asimismo, que la plantilla de trabajadores permanece estable en el futuro, a menos que la entidad reduzca el número de empleados cubiertos por el plan. En este último caso, la hipótesis 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 reducción de las aportaciones futuras

- 18 La entidad analizará cualquier obligación de mantener un nivel mínimo de financiación en una fecha determinada, diferenciando las aportaciones que sean necesarias para cubrir: (a) cualquier déficit por servicios pasados sobre la base de la financiación mínima y (b) los servicios futuros.
- 19 Las aportaciones para cubrir cualquier déficit de financiación mínima en relación con servicios ya recibidos no afectan a las aportaciones futuras por servicios futuros. Pueden dar lugar a un pasivo de acuerdo con los párrafos 23 a 26.
- 20 Si existe una obligación de mantener un nivel mínimo de financiación para aportaciones relacionadas con servicios futuros, el beneficio económico disponible en forma de reducción de las aportaciones futuras será la suma de:

- (a) cualquier importe que reduzca las aportaciones futuras exigidas a efectos de mantener un nivel mínimo de financiación para servicios futuros porque la entidad haya efectuado un pago anticipado (es decir, haya pagado el importe antes de que estuviera obligada a hacerlo), y
- (b) el coste estimado de los servicios futuros en cada ejercicio de acuerdo con los párrafos 16 y 17, menos las aportaciones estimadas a efectos de mantener un nivel mínimo de financiación que se requerirían para servicios futuros en dichos ejercicios de no haberse efectuado ningún pago anticipado según lo descrito en (a).
- 21 La entidad calculará las aportaciones futuras estimadas a efectos de mantener un nivel mínimo de financiación con respecto a servicios futuros teniendo en cuenta el efecto de cualquier superávit existente, determinado sobre la base de la financiación mínima, pero excluyendo el pago anticipado que se describe en el párrafo 20, letra (a). La entidad utilizará hipótesis coherentes con el criterio de financiación mínima y, en lo que respecta a los factores no especificados por dicho criterio, hipótesis coherentes con las utilizadas para determinar la obligación por prestaciones definidas y con la situación existente al cierre del ejercicio, como establece la NIC 19. La estimación incluirá cualesquiera cambios esperados como resultado del pago por la entidad de las aportaciones mínimas al vencimiento. Sin embargo, la estimación no incluirá el efecto de los cambios esperados en las condiciones de la base de financiación mínima que no estén prácticamente a punto de aprobarse o acordados contractualmente al cierre del ejercicio.
- 22 Cuando la entidad determine el importe descrito en el párrafo 20, letra (b), si las aportaciones futuras a efectos de mantener un nivel mínimo de financiación con respecto a servicios futuros exceden del coste del servicio futuro de acuerdo con la NIC 19 en un ejercicio dado, ese exceso reducirá el importe del beneficio económico disponible en forma de reducción de las aportaciones futuras. Sin embargo, el importe descrito en el párrafo 20, letra (b), nunca puede ser inferior a cero.

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

- 23 Si la entidad tiene, a efectos de mantener un nivel mínimo de financiación, la obligación de pagar aportaciones para cubrir un déficit existente con respecto a servicios ya recibidos, calculado sobre la base de la mencionada financiación mínima, determinará si, tras pagar las aportaciones al plan, estas estarán disponibles en forma de reembolso o reducción de las aportaciones futuras.
- 24 En la medida en que las aportaciones a pagar no estén disponibles después de haber sido pagadas al plan, la entidad reconocerá un pasivo cuando surja la obligación. El pasivo reducirá el activo neto por prestaciones definidas o incrementará el pasivo neto por prestaciones definidas, de forma que no se esperen pérdidas o ganancias como resultado de aplicar el párrafo 64 de la NIC 19 cuando se paguen las aportaciones.

Entrada en vigor

- 27 Las entidades aplicarán esta Interpretación a los ejercicios 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. Las entidades aplicarán las modificaciones a los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Si una entidad aplica la NIC 1 (revisada en 2007) a un ejercicio anterior, las referidas modificaciones se aplicarán también a ese ejercicio.
- 27B El documento *Pagos anticipados cuando existe la obligación de mantener un nivel mínimo de financiación* añadió el párrafo 3A y modificó los párrafos 16 a 18 y 20 a 22. Las entidades aplicarán las modificaciones a los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2011. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica las modificaciones a un ejercicio anterior, 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. Las entidades aplicarán las modificaciones cuando apliquen la NIC 19 (modificada en 2011).

Transición

- 28 Las entidades aplicarán esta Interpretación desde el comienzo del primer ejercicio que se presente dentro de los primeros estados financieros a los que se aplique esta Interpretación. Las entidades reconocerán cualquier ajuste inicial derivado de la aplicación de esta Interpretación en las reservas por ganancias acumuladas al comienzo de dicho ejercicio.
- 29 Las entidades aplicarán las modificaciones de los párrafos 3A, 16 a 18 y 20 a 22 desde el comienzo del primer ejercicio comparativo presentado en los primeros estados financieros a los que la entidad aplique esta Interpretación. Si la entidad hubiera aplicado ya anteriormente esta Interpretación, antes de aplicar las modificaciones, reconocerá el ajuste resultante de la aplicación de las mismas en las reservas por ganancias acumuladas al comienzo del primer ejercicio comparativo presentado.