

Material publicado para acompañar a la

Interpretación CINIIF 5

Derechos por la Participación en Fondos para el Retiro del Servicio, la Restauración y la Rehabilitación Medioambiental

El texto normativo de la CINIIF 5 se encuentra en la Parte A de esta edición. Su fecha de vigencia en el momento de la emisión era el 1 de enero de 2006. Esta parte presenta los siguientes documentos complementarios:

FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES

Fundamentos de las Conclusiones de la Interpretación CINIIF 5 *Derechos por la Participación en Fondos para el Retiro del Servicio, la Restauración y la Rehabilitación Medioambiental*

Estos Fundamentos de las Conclusiones acompañan a la CINIIF 5, pero no forman parte de la misma.

Se ha marcado el texto original para reflejar las revisiones de la NIC 1 Presentación de Estados Financieros en 2007: se ha subrayado el texto nuevo y el texto eliminado ha sido tachado.

Introducción

FC1 Estos Fundamentos de las Conclusiones resumen las consideraciones del CINIIF para alcanzar el acuerdo. Cada uno de los miembros individuales del CINIIF dio mayor peso a algunos factores que a otros.

Antecedentes (párrafos 1 a 3)

FC2 Se informó al CINIIF de que un número creciente de entidades con obligaciones por retiro del servicio están realizando aportaciones a un fondo independiente establecido para ayudar a financiar esas obligaciones. También se informó al CINIIF de que han surgido preguntas en la práctica sobre el tratamiento contable de participaciones en tales fondos y de que existe un riesgo de que se desarrollen prácticas divergentes. Por lo tanto, el CINIIF concluyó que debía proporcionar guías para ayudar a responder las preguntas del párrafo 6, en particular sobre la contabilización del activo por el derecho a recibir un reembolso de un fondo. Sobre el problema de si el fondo debe consolidarse o contabilizarse por el método de la participación, el CINIIF concluyó que se aplican los requerimientos normales de la NIC 27 *Estados Financieros Consolidados y Separados*, SIC-12 *Consolidación—Entidades de Cometido Específico*, NIC 28 *Inversiones en Asociadas*¹ o NIC 31 *Participaciones en Negocios Conjuntos*² y que no existe necesidad de guías interpretativas³. El CINIIF publicó su Interpretación propuesta el 15 de enero de 2004 como D4 *Fondos para el Retiro del Servicio, la Restauración y la Rehabilitación Medioambiental*.

FC3 Los párrafos 1 a 3 describen modos en los que las entidades pueden acordar financiar sus obligaciones por retiro del servicio. Aquellos que quedan dentro del alcance de la Interpretación se especifican en los párrafos 4 a 6.

Alcance (párrafos 4 y 5)

FC4 El D4 no definía de manera precisa el alcance porque el CINIIF creía que la gran variedad de esquemas en funcionamiento haría que cualquier definición

1 En mayo de 2011, el Consejo modificó la NIC 28 y cambió su título a *Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos*.

2 La NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos*, emitida en mayo de 2011, sustituyó la NIC 31.

3 Los requerimientos de consolidación de la NIC 27 y SIC-12 se derogaron por la NIIF 10 *Estados Financieros Consolidados*, emitida en mayo de 2011.

resultase inapropiada. Sin embargo, algunos de quienes respondieron al D4 estuvieron en desacuerdo y señalaron que la ausencia de una definición hacía que resultase poco claro cuando debía aplicarse la Interpretación. Como resultado, el CINIIF ha especificado el alcance identificando las características que hacen que un acuerdo sea un fondo para el retiro del servicio. También ha descrito los diferentes tipos de fondo y las características que pueden (o no) estar presentes.

- FC5 El CINIIF consideró si debía emitir una Interpretación más amplia que abordara formas similares de reembolso, o si debía prohibir la aplicación de la Interpretación a otras situaciones por analogía. El CINIIF rechazó cualquier ampliación del alcance, decidiendo, por el contrario, concentrarse en el asunto que le había sido referido. El CINIIF también decidió que no había razón para prohibir la aplicación de la Interpretación a otras situaciones por analogía, y por lo tanto, se aplicaría la jerarquía de criterios establecida en los párrafos 7 a 12 de la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* resultando en contabilizaciones similares para reembolsos por acuerdos que no son fondos para el retiro del servicio, pero que tienen características similares.
- FC6 El CINIIF consideró los comentarios de quienes respondieron acerca de que un contribuyente puede tener una participación en el fondo más allá de su derecho a reembolso. En respuesta, el CINIIF aclaró que una participación residual en un fondo, tal como un derecho contractual al reparto del remanente, una vez que todo el retiro del servicio haya sido completado o sobre la liquidación del fondo, puede ser un instrumento de patrimonio dentro del alcance de la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*.⁴

Fundamentos del Acuerdo

Contabilización de la participación en un fondo (párrafos 7 a 9)

- FC7 El CINIIF concluyó que el contribuyente debe reconocer un pasivo a menos que el contribuyente no fuera responsable de pagar los costos de retiro del servicio incluso en el caso de que el fondo no hiciese frente a los pagos. Esto es debido a que el contribuyente sigue siendo responsable de los costos de retiro del servicio. Además, la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes* señala que:
- (a) cuando una entidad es responsable de desembolsos; debe reconocerse una provisión incluso cuando puede practicarse el reembolso, y
 - (b) si es prácticamente cierto que se recibirá el reembolso cuando se liquide la obligación, entonces debe tratarse como un activo separado.
- FC8 Al concluir que el contribuyente debe reconocer por separado su pasivo para pagar costos de retiro del servicio y su participación en el fondo, en el CINIIF también se destacó lo siguiente:

⁴ La NIIF 9 *Instrumentos Financieros* sustituye a la NIC 39. La NIIF 9 se aplica a todas las partidas que estaban anteriormente dentro del alcance de la NIC 39.

CINIIF 5 FC

- (a) No existe un derecho reconocido legalmente para cancelar los derechos sujetos al fondo para el retiro del servicio contra los pasivos por retiro del servicio. Además, dado que el principal objetivo es el reembolso, es probable que la liquidación no sea neta o simultánea. Por consiguiente, tratar estos derechos y pasivos como análogos a los activos financieros y pasivos financieros no resultaría en la compensación porque no se cumplen los criterios de compensación establecidos en la NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación e Información a Revelar*⁵.
- (b) Tratar la obligación por retiro del servicio como análoga a un pasivo financiero no resultaría en la baja en cuentas por extinción. Si el fondo no asume la obligación por retiro del servicio, no se cumplen los criterios establecidos en la NIC 39⁶ para la baja en cuentas de pasivos financieros por extinción. Como mucho, el fondo se comporta como una revocación en esencia que no cumple los requisitos para la baja en cuentas del pasivo.
- (c) No resultaría apropiado tratar los fondos por retiro del servicio como análogos a los fondos de pensiones, que se presentan netos del pasivo relacionado. Esto es debido a que, al permitir una presentación en términos netos para los planes de pensiones en la NIC 19 *Beneficios a los Empleados*, la organización predecesora al Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, el IASC, estableció que consideraba que la situación era “exclusiva para los planes de beneficios a los empleados y que no tenía previsto permitir esta presentación en términos netos para otros pasivos si no se cumplían las condiciones establecidas en las NIC 32 y NIC 39⁷ (NIC 19, Fundamentos de las Conclusiones, párrafo FC68I).⁸

FC9 En lo que respecta a la contabilización de la participación del contribuyente en el fondo, en el CINIIF se destacó que algunas participaciones en fondos estarían dentro del alcance de las NIC 27, NIC 28, NIC 31⁹ o SIC-12. Tal como se destacó en el párrafo FC2, el CINIIF concluyó que, en tales casos, se aplicarían los requerimientos normales de esas Normas y no existiría necesidad de guías interpretativas.

FC10 En otro caso, el CINIIF concluyó que el contribuyente tiene un activo por su derecho a recibir importes del fondo.

El derecho a recibir un reembolso de un fondo y la modificación del alcance de la NIC 39¹⁰

FC11 En el CINIIF se destacó que según las NIIF existentes, existen dos formas de derecho a reembolso que se contabilizarían de modo distinto:

5 En agosto de 2005 la NIC 32 fue modificada como NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación*.

6 La NIIF 9 *Instrumentos Financieros* sustituye a la NIC 39. La NIIF 9 se aplica a todas las partidas que estaban anteriormente dentro del alcance de la NIC 39.

7 La NIIF 9 *Instrumentos Financieros* sustituyó a la NIC 39. La NIIF 9 se aplica a todas las partidas que estaban anteriormente dentro del alcance de la NIC 39.

8 El párrafo FC68I se renumeró como párrafo FC186 cuando se modificó la NIC 19 en 2011.

9 La NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos*, emitida en mayo de 2011, sustituyó a la NIC 31.

10 La NIIF 9 *Instrumentos Financieros* sustituye a la NIC 39. La NIIF 9 se aplica a todas las partidas que estaban anteriormente dentro del alcance de la NIC 39.

- (a) Un derecho contractual a recibir reembolso en forma de efectivo. Esto cumple la definición de activo financiero y está dentro del alcance de la NIC 39. Este activo financiero se clasificaría como un activo financiero disponible para la venta¹¹ (a menos que se contabilice utilizando la opción del valor razonable) porque no cumple las definiciones de activo financiero mantenido para negociar, inversión mantenida hasta el vencimiento o préstamo o cuenta por cobrar.
- (b) Un derecho a reembolso distinto al derecho contractual a recibir efectivo. Esto no cumple la definición de un activo financiero y está dentro del alcance de la NIC 37.
- FC12 El CINIIF concluyó que ambas formas de reembolso tienen efectos económicos idénticos. Por lo tanto, la contabilización de ambas formas del mismo modo proporcionaría información relevante y fiable a un usuario de los estados financieros. Sin embargo, en el CINIIF se destacó que esto no parecía posible según las NIIF existentes porque tales derechos están dentro del alcance de la NIC 39, mientras que otros no lo están. Por lo tanto, el CINIIF pidió al Consejo que modificara el alcance de la NIC 39 para excluir derechos a reembolso por desembolsos requerido para liquidar:
- (a) una provisión que ha sido reconocida de acuerdo con la NIC 37; y
- (b) obligaciones que hubieran sido reconocidas originalmente como provisiones de acuerdo con la NIC 37 pero que ya no son provisiones porque su vencimiento o importe ha dejado de ser incierto. Un ejemplo de tal pasivo es aquel que fue reconocido originalmente como una provisión como consecuencia de la incertidumbre acerca del vencimiento de la salida de efectivo, pero que posteriormente se convierte en otro tipo de pasivo porque el vencimiento ahora es cierto.
- FC13 Esta modificación fue aprobada por el Consejo y ha sido publicada en el Apéndice de la CINIIF 5.¹² Como resultado, todos los derechos a reembolso de ese tipo están dentro del alcance de la NIC 37.
- FC14 En el CINIIF se destacó que el párrafo 53 de la NIC 37 especifica el tratamiento contable para derechos a recibir reembolso. Este tratamiento requiere que el derecho a reembolso se reconozca de forma separada cuando es prácticamente cierto que se recibirá el reembolso si el contribuyente liquida la obligación. En el CINIIF también se destacó que este párrafo prohíbe el reconocimiento de un activo por encima del importe del pasivo reconocido. Por ejemplo, no se reconocen los derechos a recibir reembolso para cumplir con pasivos por retiro del servicio que todavía tienen que ser reconocidos como un pasivo. Por consiguiente, el CINIIF concluyó que cuando la recepción del derecho a reembolso si el contribuyente liquida la obligación por retiro del servicio es prácticamente cierta, este derecho debe medirse por el menor entre el importe de la obligación por retiro del servicio reconocida y el derecho a reembolso.
- FC15 El CINIIF discutió si el derecho a reembolso debía medirse por:

11 La NIIF 9 *Instrumentos Financieros* eliminó las categorías de activos financieros mantenidos hasta el vencimiento y de disponibles para la venta.

12 La modificación se ha incorporado en el texto de la NIC 39 como se ha publicado en este volumen.

CINIIF 5 FC

- (a) la participación del contribuyente en el valor razonable de los activos netos del fondo atribuibles a los contribuyentes, teniendo en cuenta cualquier incapacidad para acceder a cualquier superávit de activos del fondo sobre los que cumplan las condiciones de costos de retiro del servicio (con cualquier obligación de aceptar potenciales incumplimientos de otros contribuyentes que se traten de forma separada como un pasivo contingente); o
- (b) el valor razonable del derecho a reembolso (que normalmente sería menor que (a) como consecuencia de los riesgos incurridos, tales como la posibilidad de que se requiera al contribuyente que acepte incumplimientos de otros contribuyentes).

FC16 En el CINIIF se destacó que el derecho a reembolso está relacionado con una obligación por retiro del servicio para la cual una provisión debería reconocerse y medirse de acuerdo con la NIC 37. El párrafo 36 de la NIC 37 requiere que tales provisiones se midan por “la mejor estimación en la fecha del balance al final del periodo sobre el que se informa del desembolso requerido para liquidar la obligación presente”. En el CINIIF se destacó que el importe del párrafo FC15(a)—es decir, la participación del contribuyente en el valor razonable de los activos netos del fondo atribuibles a los contribuyentes, teniendo en cuenta cualquier incapacidad para acceder a cualquier superávit de activos del fondo sobre los que cumplan las condiciones de costos de retiro del servicio—es la mejor estimación del importe disponible para el contribuyente para reembolsarle por el desembolso en el que haya incurrido por pagar por el retiro del servicio. Por tanto, el importe del activo reconocido sería congruente con el importe del pasivo reconocido.

FC17 Por el contrario, el CINIIF indicó que el importe del párrafo FC15(b)—es decir, el valor razonable del derecho a reembolso—tendría en cuenta factores como la liquidez, que el CINIIF creía que son difíciles de medir de forma fiable. Además, este importe sería menor que el indicado en el párrafo FC15(a) porque refleja la posibilidad de que el contribuyente sea requerido a efectuar potenciales aportaciones adicionales en caso de incumplimiento por parte de otros contribuyentes. En el CINIIF se destacó que su decisión de que la obligación de efectuar potenciales aportaciones adicionales deba tratarse como un pasivo contingente de acuerdo con la NIC 37 (véanse los párrafos FC22 a FC25) resultaría en el doble cómputo del riesgo de la aportación adicional requerida en caso de utilizarse la medida establecida en el párrafo B15(b).

FC18 En consecuencia, el CINIIF concluyó que el enfoque establecido en el párrafo FC15(a) suministraría la información más útil para los usuarios.

Límite máximo del activo

FC19 Muchos de los que respondieron al D4 expresaron preocupación sobre el “límite máximo del activo” que impone el requerimiento recogido en el párrafo 9. Este límite máximo del activo limita el importe reconocido como un activo por reembolso al importe de la obligación por retiro del servicio reconocida. Éstos argumentaron que los derechos a beneficios por encima de este importe dan lugar a un activo adicional, separado del activo por reembolso. Este activo adicional puede surgir de varias maneras, por ejemplo:

- (a) el contribuyente tiene el derecho a beneficiarse de un reembolso por cualquier superávit que exista en el fondo una vez que todo el retiro del servicio haya sido completado o en la liquidación del fondo.
- (b) el contribuyente tiene el derecho a beneficiarse de aportaciones reducidas al fondo o mayores beneficios del fondo en el futuro (por ejemplo, añadiendo nuevos emplazamientos al fondo sin nuevas aportaciones adicionales).
- (c) el contribuyente, sobre la base del nivel de actividad actual y planeada, espera obtener beneficio en el futuro de aportaciones pasadas. Sin embargo, como las aportaciones se efectúan antes de incurrir en la obligación por retiro del servicio, la NIC 37 impide el reconocimiento de un activo por encima del importe de la obligación.

FC20 El CINIIF concluyó que un derecho a beneficiarse de un reembolso por cualquier superávit que exista en el fondo una vez que todo el retiro del servicio haya sido completado o en la liquidación del fondo puede ser un instrumento de patrimonio dentro del alcance de la NIC 39,¹³ en cuyo caso se aplicaría la NIC 39. Sin embargo, el CINIIF acordó que no debe reconocerse un activo por otros derechos a recibir reembolsos del fondo. Aunque el CINIIF mostró comprensión por las preocupaciones expresadas por los constituyentes de que puede haber circunstancias en las que parecería apropiado reconocer un activo por encima del derecho a reembolso, concluyó que reconocer este activo no sería congruente con el párrafo 53 de la NIC 37 (que requiere que “el importe reconocido para el activo no debe exceder al importe de la provisión”) para reconocer este activo. En el CINIIF también se destacó que es probable que las circunstancias en las que este activo adicional existe sean limitadas, y únicamente se apliquen cuando un contribuyente tenga acceso restringido a un superávit de activos del fondo que no le proporcione control, control conjunto o influencia significativa sobre un fondo. El CINIIF espera que la mayoría de tales activos no cumpliera los criterios de reconocimiento establecidos en el *Marco Conceptual*¹⁴ porque son altamente poco probables y no pueden medirse de forma fiable.

FC21 El CINIIF también consideró argumentos acerca de que no debía haber una diferencia entre el tratamiento de un superávit cuando un fondo se contabilice o no como una subsidiaria, negocio conjunto o asociada. Sin embargo, en el CINIIF se destacó que, según las NIIF, las restricciones para activos en subsidiarias, negocios conjuntos o asociadas no afectan el reconocimiento de esos activos. Por lo tanto, concluyó que la diferencia en el tratamiento entre fondos contabilizados como subsidiarias, negocios conjuntos o asociadas y aquéllos contabilizados como un derecho a reembolso es inherente a las NIIF. El CINIIF también concluyó que esto resulta apropiado porque, en el primer caso, el contribuyente ejercita un grado de control que no está presente en el último caso.

¹³ La NIIF 9 *Instrumentos Financieros* sustituye a la NIC 39. La NIIF 9 se aplica a todas las partidas que estaban anteriormente dentro del alcance de la NIC 39.

¹⁴ Las referencias al *Marco Conceptual* son al *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros* del IASC, adoptado por el IASB en 2001. En septiembre de 2010 el IASB sustituyó el *Marco Conceptual* por el *Marco Conceptual para la Información Financiera*.

Obligaciones de efectuar aportaciones adicionales (párrafo 10)

- FC22 En algunos casos, un contribuyente tiene la obligación de efectuar potenciales aportaciones adicionales, por ejemplo, en el caso de la quiebra de algún otro contribuyente.
- FC23 En el CINIIF se destacó que mediante la “incorporación” al fondo, un contribuyente puede asumir la posición de garante de las aportaciones de otros contribuyentes, y por lo tanto pasa a ser responsable de forma conjunta y solidaria de las obligaciones de otros contribuyentes. Esta obligación es una obligación presente del contribuyente, pero la salida de recursos que lleva asociada puede no ser probable. En el CINIIF se destacó un paralelismo con el ejemplo en el párrafo 29 de la NIC 37, que indica que “cuando una entidad sea responsable, de forma conjunta y solidaria, en relación con una determinada obligación, la parte de la deuda que se espera que cubran los demás responsables se tratará como un pasivo contingente”. Por consiguiente, el CINIIF concluyó que el contribuyente debería reconocer un pasivo sólo si es probable que efectúe aportaciones adicionales. En el CINIIF se destacó que tal pasivo contingente puede surgir cuando la participación del contribuyente en el fondo se contabiliza como un derecho a reembolso y cuando se contabiliza de acuerdo con las NIC 27, NIC 28, NIC 31¹⁵ o SIC-12.
- FC24 El CINIIF consideró el argumento de que una obligación de aceptar potenciales insuficiencias de otros contribuyentes es un instrumento financiero (es decir, una garantía financiera) tal como se define en la NIC 32 y, por lo tanto, debe contabilizarse de acuerdo con la NIC 39¹⁶. Los fundamentos de este punto de vista son que el contribuyente tiene una obligación de entregar efectivo al fondo, y el fondo tiene un derecho a recibir efectivo del contribuyente si se produce una insuficiencia en las contribuciones. Sin embargo, en el CINIIF se destacó que:
- (a) una obligación contractual de aceptar insuficiencias de otros contribuyentes es una garantía financiera. Los contratos de garantía financiera que implican la realización de pagos si el deudor no atiende los pagos a su vencimiento están excluidos del alcance de la NIC 39.
 - (b) cuando la obligación no es contractual, sino que surge como resultado de normativa, no se trata de un pasivo financiero tal como se define en la NIC 32 ni está dentro del alcance de la NIC 39.
- FC25 Por lo tanto, el CINIIF concluyó que una obligación de efectuar aportaciones adicionales en el caso de circunstancias especificadas debe tratarse como un pasivo contingente de acuerdo con la NIC 37.

Información a revelar (párrafos 11 a 13)

- FC26 En el CINIIF se destacó que el contribuyente puede no ser capaz de acceder a los activos del fondo (incluyendo el efectivo u otras partidas equivalentes) durante muchos años (por ejemplo, hasta que realiza el retiro del servicio) si lo hace

¹⁵ La NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos*, emitida en mayo de 2011, sustituyó a la NIC 31.

¹⁶ La NIIF 9 *Instrumentos Financieros* sustituye a la NIC 39. La NIIF 9 se aplica a todas las partidas que estaban anteriormente dentro del alcance de la NIC 39.

alguna vez. Por lo tanto, el CINIIF concluyó que debe revelarse la naturaleza de la participación del contribuyente y la restricción al acceso. El CINIIF también concluyó que esta revelación resulta igual de importante cuando la participación de un contribuyente en un fondo se contabiliza mediante consolidación, consolidación proporcional¹⁷ o utilizando el método de la participación, porque la capacidad del contribuyente para acceder a los activos subyacentes puede verse restringida de forma similar.

Fecha de vigencia y transición (párrafos 14 y 15)

- FC27 El D4 proponía que la Interpretación debía ser efectiva para los periodos anuales que comenzaran en una fecha fijada en tres meses tras la finalización de la Interpretación. El CINIIF consideró la opinión de algunos de los que respondieron de que la Interpretación debía aplicarse a partir del 1 de enero de 2005 (una fecha anterior) sobre la base de que esta es la fecha a partir de la cual muchas entidades adoptarán las NIIF y, por lo tanto, la adopción de la Interpretación en esa fecha fomentaría la comparabilidad entre periodos. Sin embargo, en el CINIIF se destacó que su práctica general es permitir al menos tres meses entre la finalización de una Interpretación y su aplicación, para permitir que las entidades obtengan dicha Interpretación y efectúen los cambios necesarios en los sistemas. Además, el CINIIF consideró la preocupación del Consejo acerca de que la modificación de la NIC 39¹⁸ emitida como parte de la Interpretación cambiaría la “plataforma estable” de Normas vigente para entidades que aplicarán las NIIF por primera vez en 2005. Por lo tanto, el CINIIF decidió requerir que la Interpretación debe aplicarse para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2006, recomendando su aplicación con anterioridad.
- FC28 El CINIIF observó que no se espera que la implementación de la Interpretación resulte problemática. Por tanto, el CINIIF concluyó que debería aplicarse la NIC 8. Quienes respondieron al D4 no estuvieron en desacuerdo con esta conclusión.

¹⁷ La NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos*, emitida en mayo de 2011, sustituyó a la NIC 31. La NIIF 11 no permite que una entidad utilice “consolidación proporcional” para contabilizar las participaciones en negocios conjuntos.

¹⁸ La NIIF 9 *Instrumentos Financieros* sustituye a la NIC 39. La NIIF 9 se aplica a todas las partidas que estaban anteriormente dentro del alcance de la NIC 39.

