



cutting through complexity

Primeras impresiones: Retribuciones a los empleados

Noviembre de 2012

kpmg.es



Índice

Contabilidad revisada de retribuciones a los empleados

1. Resumen general	3
2. Posibles impactos de los cambios	4
3. Prestaciones post-empleo – reconocimiento	5
3.1 Eliminación del método de la banda de fluctuación para el reconocimiento de ganancias y pérdidas actuariales	5
3.2 Modificaciones del plan que dan lugar a costes de los servicios pasados	7
3.3 Otras implicaciones del reconocimiento inmediato	8
3.4 Reducciones que dan lugar a costes de los servicios pasados	8
3.5 Liquidaciones	10
3.6 Resumen	11
4. Prestaciones post-empleo – valoración	13
4.1 Impuestos a pagar con arreglo al plan	13
4.2 Costes de administración	16
4.3 Características de reparto de riesgos y aportaciones de empleados o terceros	17
4.4 Opciones incluidas en el plan	19
4.5 Resumen	19
5. Prestaciones post-empleo - presentación	20
5.1 Costes de los servicios	22
5.2 Intereses netos	22
5.3 Nuevas valoraciones	25
5.4 Ejemplos ilustrativos de presentación de información de acuerdo con la norma modificada	28
6. Otros asuntos	34
6.1 Aclaración de la información intermedia	34
6.2 Planes multiempresariales	35
6.3 CINIIF 14: Prueba de límite del activo	35
7. Información a revelar	36
7.1 Planes de prestaciones definidas	36
7.2 Planes multiempresariales	39
7.3 Planes de grupo	40
7.4 Otras informaciones a revelar sobre prestaciones post-empleo	41
8. Prestaciones a los empleados a corto y otras a largo plazo	42
9. Otras prestaciones a los empleados a largo plazo	45
10. Indemnizaciones por cese	46
10.1 Reconocimiento	47
10.2 Valoración	47
11. Fecha de vigencia y transición	49
Acerca de esta publicación	50

Contabilidad revisada de retribuciones a los empleados

La norma sobre retribuciones a los empleados modificada, la NIC 19 *Retribuciones a los empleados*, publicada el 16 de junio de 2011, es el resultado de un largo proceso de consideraciones en torno a la contabilidad de las prestaciones post-empleo. La norma modificada tendrá vigencia para los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2013.

Uno de los cambios significativos incluidos en la norma modificada es la eliminación del “método de la banda de fluctuación” que permitía diferir el reconocimiento de las ganancias y pérdidas actuariales. En su lugar, todas las ganancias y pérdidas actuariales se reconocen de forma inmediata en otro resultado global. En general, esperamos que afecte de forma significativa a aquellas entidades que en la actualidad aplican el método de la banda de fluctuación. Sin embargo, aunque una entidad no aplique en la actualidad el método de la banda de fluctuación, la norma modificada podría tener un efecto significativo en las entidades con planes de prestaciones definidos financiados. Esto se debe principalmente a que introduce un nuevo método para calcular y presentar los ingresos o gastos por intereses netos en el pasivo (activo) neto por prestaciones definidas. Ahora se calculará como una única cifra de intereses netos, con arreglo al tipo de descuento que se utilice para valorar la obligación por prestaciones definidas. En consecuencia, las entidades ya no podrán reconocer en resultados el rendimiento a largo plazo previsto de los activos afectos al plan realmente mantenidos; para muchas entidades esto provocará una reducción del beneficio neto con respecto al contabilizado con arreglo a la NIC 19 actual.

En 2006, el IASB añadió a su agenda un proyecto para realizar una revisión fundamental de todos los aspectos de la contabilidad de las prestaciones post-empleo. Asimismo, publicó un documento de debate titulado *Preliminary views on amendments to IAS 19 Employee Benefits* (Impresiones preliminares sobre las modificaciones a la NIC 19 *Retribuciones a los empleados*) (en adelante, el documento de debate) en marzo de 2008, en el que se incluían propuestas para que las retribuciones a los empleados se basaran en “compromisos”; para que el pasivo relacionado con determinados compromisos por retribuciones a los empleados se valore a valor razonable; y para un nuevo enfoque contable para los denominados cash-balance plans (un modelo mixto entre las aportaciones y las prestaciones definidas). Además del documento de debate, el IASB también analizó las propuestas dirigidas a que el impacto completo de los planes de prestaciones definidas se produjera en resultados. Sin embargo, en marzo de 2010 publicó el proyecto de norma *Defined Benefit Plans – Proposed Amendments to IAS 19* (en adelante, el proyecto de norma), donde no se incluyó ninguna de estas propuestas, aunque mantuvo la abolición propuesta del método contable de la banda de fluctuación. En su lugar, el proyecto de norma se centró en la presentación, reconociendo en resultados los costes recurrentes, esto es, costes de los servicios e ingresos o pérdidas netas por intereses, y reconociendo las nuevas valoraciones en otro resultado global. El futuro de los demás aspectos del proyecto retrasados a la fase del proyecto de norma podría aclararse cuando el IASB publique su consulta pública trienal sobre la agenda prevista para finales de este año.

Por otro lado, en junio de 2005, el IASB publicó un proyecto de norma diferente de modificaciones a la NIC 19, que abordaba la contabilidad de indemnizaciones por cese, junto con las modificaciones propuestas a la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes...* Debido a una pausa en el proyecto de la NIC 37, el IASB ha decidido finalizar las modificaciones relacionadas con las indemnizaciones por cese cuando finalice las modificaciones derivadas del proyecto de norma de 2010.

Al considerar los efectos de la norma modificada, el impacto práctico general que podría tener, por ejemplo en el cumplimiento de los requerimientos de las obligaciones asociadas a la deuda y los parámetros claves de rendimiento, podría constituir un punto clave para las entidades. La norma modificada altera tanto los plazos como la ubicación del reconocimiento de los cambios en los pasivos (activos) netos por prestaciones definidas y cada entidad deberá evaluar el impacto desde su propia perspectiva.

Mientras tanto, confiamos en que esta publicación ayude a las entidades a entender lo que deben hacer para aplicar la norma y a los inversores a comprender el porqué de todos estos cambios que empezarán a ver en la práctica en la segunda mitad de 2013 y 2014, a medida que las entidades comiencen a aplicar todos estos cambios a sus estados financieros intermedios y anuales.

Lynn Percy
Annie Mersereau
Mary Tokar

Equipo de liderazgo global de IFRS Employee Benefits de KPMG
KPMG International Standards Group

1. Resumen general

- NIC 19R.2** El alcance de esta norma no ha cambiado. Esta norma será aplicada por las entidades al contabilizar todas las retribuciones a los empleados, excepto aquéllas a las que sea de aplicación la NIIF 2 Pagos basados en acciones.
- NIC 19R.6, 8** Las retribuciones a los empleados comprenden todos los tipos de remuneraciones que proporciona una entidad a cambio de los servicios a los trabajadores o el cese del empleo. Incluyen las retribuciones de ese tipo proporcionadas directamente a empleados y a sus personas dependientes o beneficiarios.
- CINIIF 14.4, 6** Además de la NIC 19, la CINIIF 14 NIC 19—Límite de un activo por prestaciones definidas, obligación de *mantener un nivel mínimo de financiación y su interacción* sigue siendo pertinente para los planes de prestaciones definidas de otras prestaciones a los empleados a largo plazo y post-empleo. La interpretación proporciona directrices sobre el efecto de la prueba del límite del activo, que podría implicar la restricción del importe de un excedente que puede reconocerse como un activo o el reconocimiento de un pasivo adicional por niveles mínimos de financiación relacionados con el servicio pasado.
- NIC 19R.5** Las retribuciones a los empleados siguen clasificándose en cuatro tipos distintos con unos requerimientos diferentes de reconocimiento, valoración e información a revelar. Sin embargo, los límites entre estos tipos han variado y bajo la norma modificada son:
- retribuciones a los empleados a corto plazo, que son las remuneraciones cuya liquidación está prevista antes del término de los doce meses siguientes al cierre del ejercicio anual en el que los empleados han prestado el servicio correspondiente;
 - prestaciones post-empleo, tales como pensiones, otros pagos que consisten en una cantidad única de dinero por retiro y atención médica post-empleo;
 - indemnizaciones por cese; y
 - otras retribuciones a los empleados a largo plazo, que son todas las retribuciones distintas a las que se incluyen en las tres anteriores categorías.
- La norma modificada no realiza ningún cambio al método de valoración subyacente incluido en la NIC 19 para prestaciones post-empleo, aunque se había propuesto un cambio anteriormente en el proyecto del IASB. Las retribuciones siguen atribuyéndose a periodos de servicio basados en la fórmula de prestaciones, de forma lineal cuando los servicios prestados por un empleado en los años venideros puedan darle derecho a recibir una prestación sustancialmente superior a la que tenía derecho en años precedentes, esto es, prestaciones de distribución no homogénea (back-end loaded).
- NIC 19R.8** Sin embargo, algunos de los términos utilizados en la norma modificada, p. ej., liquidaciones, aparecen ahora definidos de manera distinta.
- NIC 19R.135** Según la norma modificada, se han alterado las informaciones a revelar necesarias para planes de prestaciones definidas. Las informaciones a revelar modificadas se agrupan ahora bajo tres objetivos:
- las características y los riesgos asociados a los planes de prestaciones definidas;
 - la identificación y explicación de los importes incluidos en los estados financieros derivados de planes de prestaciones definidas; y
 - una descripción de cómo afectan los planes de prestaciones definidas al importe, calendario e incertidumbre de los flujos de efectivo futuros.
- NIC 19R.165** Ahora las indemnizaciones por cese se reconocen en la primera de las siguientes situaciones:
- cuando una entidad reconozca costes por una reestructuración dentro del alcance de la NIC 37 que incluya el pago de indemnizaciones por cese; y
 - cuando la entidad ya no pueda retirar la oferta de las indemnizaciones por cese.
- NIC 8.30, 19R.172** La fecha de vigencia para la aplicación de la norma modificada afectará a todos los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2013. Se permite la aplicación anticipada, siempre que se revele de forma pertinente. Las entidades que no opten por una adopción anticipada, deberán informar de este hecho y la información conocida o razonablemente estimable pertinente para la valoración del posible impacto que la aplicación de la norma modificada tendrá en los estados financieros de la entidad.

2. Posibles impactos de los cambios

Los principales cambios con respecto a la actual NIC 19 y los impactos potenciales relacionados se resumen a continuación.

Cambios principales respecto de la NIC 19 actual	Posibles impactos
<p>Todas las ganancias y pérdidas actuariales se reconocen de forma inmediata en otro resultado global</p>	<p>El cambio que exige el reconocimiento inmediato de todas las ganancias y pérdidas actuariales afectará, y hará más volátil, el estado de situación financiera de las entidades que apliquen el método de la banda de fluctuación de la NIC 19 actual, que se elimina. El reconocimiento inmediato en otro resultado global afectará al resultado tanto de dichas entidades como de las que ya en la actualidad reconocen las ganancias y pérdidas actuariales inmediatamente en resultados.</p> <p>Las entidades que en la actualidad aplican el método de la banda de fluctuación podrían verse ante la necesidad de analizar con los prestamistas la revisión de las definiciones de las disposiciones contractuales (covenants) pertinentes incluidas en sus acuerdos de préstamo.</p>
<p>Costes financieros – base de cálculo revisada</p>	<p>Dado que el interés neto se calcula ahora como el pasivo (activo) neto por prestaciones definidas multiplicado por el tipo de descuento que se utiliza para valorar la obligación por prestaciones definidas, la naturaleza de los activos afectos al plan mantenidos no tendrá ningún impacto en el abono o cargo financiero neto. El impacto de este cambio será mayor, cuando la diferencia entre tasa esperada de rendimiento de los activos afectos al plan y el tipo utilizado para descontar la obligación sea mayor. Este cambio podría provocar que se reequilibren las carteras de inversión.</p> <p>Las entidades podrían desear reconsiderar cómo afectará la norma modificada a los covenant tests. Por ejemplo, este cambio en los costes financieros podría afectar al cálculo de la cobertura de intereses. Asimismo, podrían reconsiderar qué parámetros de rendimiento se utilizan, por ejemplo, en los acuerdos de retribución a los empleados.</p>
<p>Informaciones a revelar adicionales para planes de prestaciones definidas</p>	<p>Las entidades que cuentan con un número significativo de planes de prestaciones definidas post-empleo deberán planificar detenidamente cómo valoran la necesidad y la mejor forma de agregar las futuras informaciones a revelar.</p> <p>Cuando las prestaciones definidas se proporcionan a empleados de distintos países, la clave para obtener la información necesaria de forma uniforme en los distintos países será una planificación detallada y anticipada.</p>
<p>Definiciones modificadas de prestaciones a los empleados a corto y otras a largo plazo</p>	<p>La distinción entre prestaciones a los empleados a corto plazo y otras a largo plazo afecta a la valoración de la obligación, no sólo a su clasificación. En la actualidad, el número de otras prestaciones a largo plazo podría ser mayor que antes.</p> <p>Las entidades deberán reconsiderar la clasificación que han utilizado para todas las prestaciones a los empleados dentro de las categorías de prestaciones a los empleados a corto plazo y otras a largo plazo. Asimismo, las entidades tendrán que mantener las clasificaciones bajo revisión en el caso de que las expectativas cambien por razones no temporales.</p>
<p>Posibles cambios en los plazos de reconocimiento de indemnizaciones por cese</p>	<p>Las entidades que proporcionen indemnizaciones por cese como parte de una reestructuración mayor podrían encontrarse con que, dependiendo de los detalles del cese, se modifiquen los plazos de reconocimiento de dichas indemnizaciones.</p> <p>En la actualidad estas indemnizaciones se reconocen cuando la entidad se compromete de forma demostrable a poner fin a la relación laboral obligatoriamente o facilitar indemnizaciones por baja voluntaria. Según la norma modificada, se reconocen en la fecha más temprana de las siguientes: cuando la entidad reconoce los costes de reestructuración relacionados o cuando ya no puede retirar la oferta de dichas indemnizaciones. En función de los detalles del cese, podría conllevar un reconocimiento anticipado.</p>

3. Prestaciones post-empleo – reconocimiento

NIC 19R 8, 63

Según la norma modificada, el pasivo (activo) neto por prestaciones definidas se reconoce en el estado de situación financiera y se obtiene:

- con el valor actual de la obligación por prestaciones definidas; menos
- el valor razonable de los activos afectos al plan (juntos, el déficit o excedente de un plan de prestaciones definidas); ajustado en función de
- cualquier efecto derivado de la limitación de un activo neto por prestaciones definidas al límite del activo.

CINIIF 14.26

El efecto de limitar el activo neto por prestaciones definidas al límite del activo también afecta a cualquier pasivo reconocido por niveles mínimos de financiación relacionados con el servicio pasado.

Efectivamente, según la norma modificada todos los cambios en el valor de la obligación por prestaciones definidas, en el valor de los activos afectos al plan y en el efecto de límite del activo se reconocen tanto en el estado de situación financiera como en el estado de resultado global de forma inmediata. Por tanto, las modificaciones:

- eliminan el método de la banda de fluctuación, exigiendo el inmediato reconocimiento de las ganancias y pérdidas actuariales; y
- provocan el reconocimiento inmediato de todos los costes de los servicios pasados, incluidos los importes revocables.

Además, los plazos de reconocimiento relacionados con cambios en los pasivos (activos) netos por prestaciones definidas que son resultado de reducciones y modificaciones del plan que puedan surgir como parte de una reestructuración o que estén vinculados con indemnizaciones por cese podrían variar en algunos casos.

3.1 Eliminación del método de la banda de fluctuación para el reconocimiento de ganancias y pérdidas actuariales

NIC 19.7

Según la NIC 19, las ganancias y pérdidas actuariales surgen de los ajustes por experiencia y el efecto de los cambios en las hipótesis actuariales relacionadas con la obligación por prestaciones definidas y los activos afectos al plan.

NIC 19.7

En la actualidad, según la NIC 19, una entidad puede elegir una política contable para el reconocimiento de ganancias y pérdidas actuariales en resultados o de forma inmediata en otro resultado global. Si las ganancias y pérdidas actuariales se reconocen en resultados, la entidad podría optar por reconocer dichas ganancias y pérdidas utilizando el método de la banda de fluctuación, que permite que se difiera su reconocimiento.

NIC 19.92, 93

Según el método de la banda de fluctuación, las ganancias y pérdidas actuariales se reconocen cuando su importe acumulado no reconocido supera una "banda de fluctuación" al inicio del ejercicio. La banda de fluctuación es el 10 por ciento del mayor de los siguientes importes: el valor actual de la obligación por prestaciones definidas y el valor razonable de los activos afectos al plan, valorados al inicio del ejercicio. Las ganancias y pérdidas actuariales netas acumuladas no reconocidas al inicio del ejercicio que superen la banda de fluctuación se amortizan de forma lineal durante las vidas laborales restantes esperadas de los empleados que participan en el plan. Esto representa el importe mínimo de las ganancias y pérdidas actuariales acumuladas que deberían reconocerse, pero una entidad podría utilizar un método que conlleve un reconocimiento más rápido.

- NIC 19R.8, 127** Según la norma modificada, las nuevas valoraciones comprenden:
- pérdidas y ganancias actuariales;
 - el rendimiento de los activos afectos al plan; salvo los importes incluidos en los intereses netos del pasivo (activo) neto por prestaciones definidas; y
 - cualquier cambio en el efecto del límite del activo, salvo los importes incluidos en los intereses netos del pasivo (activo) neto por prestaciones definidas.
- NIC 19R.8, 128** Según la norma modificada, *las ganancias y pérdidas actuariales* son cambios en el valor actual de la obligación por prestaciones definidas resultado de ajustes por experiencia y cambios en las hipótesis actuariales.
- NIC 19R.120(c)** Todas las nuevas valoraciones se reconocen de forma inmediata en otro resultado global (véase 5.3), y, por tanto, se eliminan tanto el método de la banda de fluctuación del reconocimiento de ganancias y pérdidas actuariales y la elección de la política de reconocerlos inmediatamente en resultados bajo la NIC 19 actual.
- NIC 19.BC70-BC72** El IASB explica en las bases para las conclusiones a la norma modificada que cree que el reconocimiento inmediato proporciona información más pertinente a los usuarios de estados financieros y una presentación más fiel del efecto financiero de los planes de prestaciones definidas. Además, mejora la comparabilidad al eliminar las opciones que permite la NIC 19 actual. Con el requerimiento de reconocer las nuevas valoraciones fuera de resultados, en otro resultado global, el IASB indica que la volatilidad adicional que esto provocaría para las entidades que utilicen actualmente el método de la banda de fluctuación se aísla contabilizándolo como una nueva valoración (véase 5.3).

Análisis - Abolición de la banda de fluctuación

NIC19.BC38-BC48

El reconocimiento inmediato de las ganancias y pérdidas actuariales está en línea con el Marco Conceptual de Información Financiera, tal y como se reconoce en las bases para las conclusiones para la actual NIC 19. Aunque el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (predecesor al IASB) era favorable a la alternativa al reconocimiento inmediato cuando se actualizó la norma en 1998, se creía que no era viable exigir ese enfoque hasta que se hubieran resuelto cuestiones sustanciales relativas a presentación de resultados. Sin embargo, el diferimiento permitido por el método de la banda de fluctuación ha estado sujeto a críticas continuas y el IASB ahora lo ha abolido.

Análisis - Posibles efectos de este cambio

Los cambios en el reconocimiento de las ganancias y pérdidas actuariales afectarán al estado de situación financiera y harán que las entidades que utilicen el método de la banda de fluctuación sean más volátiles de acuerdo con la NIC 19 actual. Afectará al resultado de aquellas entidades, ya que los importes que superen la banda de fluctuación ya no se reconocerán gradualmente en resultados, y también a las que en la actualidad reconocen las ganancias y pérdidas actuariales inmediatamente en resultados, ya que dichos importes se reconocerán ahora en otro resultado global.

Las entidades que en la actualidad aplican el método de la banda de fluctuación podrían verse ante la necesidad de analizar con los prestamistas por un lado la revisión de las definiciones de las disposiciones contractuales (covenants) pertinentes incluidas en sus acuerdos de préstamo o posiblemente por otro lado, a corto plazo, el aislamiento de sus obligaciones asociadas a la deuda derivadas de este cambio en los requerimientos contables.

3.2 Modificaciones del plan que dan lugar a costes de los servicios pasados

NIC 19R.8, 102, 106

Según la norma modificada, los costes de los servicios pasados representan el cambio en el valor actual de una obligación por prestaciones definidas por causa de los servicios prestados por los empleados en ejercicios anteriores como consecuencia de una reducción o modificación del plan. Puede resultar positivo o negativo, esto es, puede producir un incremento o una reducción en el valor actual de la obligación por prestaciones definidas. Las modificaciones del plan que producen costes de los servicios pasados se analizan más adelante en este apartado, si bien el apartado 3.4 proporciona un nuevo análisis sobre reducciones que dan lugar a costes de los servicios pasados.

NIC 19R.8, 104

Según la norma modificada, las *modificaciones del plan* representan la introducción, la retirada o los cambios en un plan de prestaciones post-empleo.

NIC 19.97

Según la NIC 19 actual, las *modificaciones del plan* dan lugar a costes de los servicios pasados cuando una entidad:

- introduce un plan de prestaciones definidas que atribuye prestaciones a servicios pasados; o
- cambia las prestaciones a pagar por un servicio pasado dentro de un plan de prestaciones definidas ya

Análisis - La retirada de un plan es una modificación del plan

Según la NIC 19 actual, la retirada de un plan o cualquier modificación en los términos de un plan de forma que un elemento significativo de los servicios futuros a prestar por los empleados actuales ya no sea tenido en cuenta para el cómputo de las prestaciones, o sea tenido en cuenta sólo para prestaciones menores, es una reducción (véase 3.4). La norma modificada incluye retiradas de planes y todos los cambios efectuados sobre el plan salvo las reducciones definidas de forma más estricta como parte de modificaciones del plan que dan lugar a un coste de los servicios pasados. Sin embargo, dado que bajo la norma modificada, las reducciones y modificaciones de plan se contabilizan de forma similar y se desglosan de forma conjunta, como parte del coste de los servicios pasados, ese cambio no tiene un impacto en la práctica.

NIC 19.96

En la actualidad, bajo la NIC 19 una entidad reconoce el coste de los servicios pasados como un gasto de forma lineal durante un periodo medio hasta la consolidación definitiva del derecho a recibir las prestaciones consolidadas (o irrevocables). El coste de los servicios pasados consolidados o irrevocables se reconoce de forma inmediata cuando se produce el cambio en las prestaciones.

NIC 19R.103

Según la norma modificada, el coste de los servicios pasados se reconoce de forma inmediata, en la fecha más temprana de las siguientes:

- cuando se reconocen los costes de reestructuración relacionados - si la modificación del plan se produce como parte de una reestructuración;
- cuando se reconocen las indemnizaciones por cese relacionadas - si la modificación del plan está relacionada con indemnizaciones de cese; y
- cuando se produce la modificación del plan (véase 3.4).

Análisis - La relación entre las modificaciones del plan, la reestructuración y las indemnizaciones por cese

La norma modificada reconoce que, en muchos casos, las modificaciones del plan que conllevan un coste de los servicios pasados están económicamente vinculadas a una reestructuración u otras indemnizaciones por cese y, por tanto, exigen que todos los componentes relacionados se reconozcan en el mismo momento.

*NIC 19R.107,
19.100*

Tanto la norma actual como la modificada reconocen la relación entre una reducción de determinadas prestaciones bajo un plan de prestaciones definidas existente y un incremento en otras prestaciones a pagar con arreglo al plan para los mismos empleados. Por tanto, deberían contabilizarse como un cambio neto único. Sin embargo, la NIC 19 actual no amplía esta circunstancia a una relación con otras prestaciones como indemnizaciones por cese o costes de reestructuración (salvo reducciones – véase 3.4).

3.3 Otras implicaciones del reconocimiento inmediato

*NIC 19R.8,
19.108, 109*

Como resultado directo de los requerimientos de reconocer las nuevas valoraciones y los costes de los servicios pasados de forma inmediata:

- se simplifica el cálculo del límite del activo, relacionado sólo con prestaciones disponibles en forma de reembolsos derivados del plan o reducciones en las futuras aportaciones al plan, y ya no con pérdidas actuariales netas no reconocidas y el coste de los servicios pasados;
- la ganancia o pérdida derivada del cálculo de una reducción o liquidación se simplifican mediante la eliminación de todas las ganancias y pérdidas actuariales relacionadas no reconocidas en el cómputo; y
- se eliminan las directrices relacionadas con el reconocimiento de activos y pasivos por prestaciones post-empleo en el momento en que se produce una combinación de negocios, ya que resulta redundante debido a la abolición del método de la banda de fluctuación para ganancias y pérdidas actuariales y al diferimiento de los costes de los servicios pasados revocables incluidos en la norma modificada.

NIC 19.108

Según la NIC 19 actual, en una combinación de negocios el adquirente reconoce los activos y pasivos surgidos de prestaciones post-empleo al valor actual de la obligación menos el valor razonable de los activos afectos al plan (sujeto a la prueba de límite del activo), incluso si la entidad adquirida había diferido el reconocimiento de importes relacionados con ganancias pérdidas actuariales y coste de los servicios pasados.

3.4 Reducciones que dan lugar a costes de los servicios pasados

NIC 19.111

Bajo la actual NIC 19, una reducción se produce cuando una entidad:

- se ha comprometido, de forma demostrable, a realizar una reducción significativa en el número de empleados cubiertos por un plan; o
- ajusta los plazos del plan de prestaciones definidas de forma que un componente significativo de los servicios futuros a prestar por los empleados actuales no va a ser tenido en cuenta para el cómputo de las prestaciones en su momento, o bien será tenido en cuenta dando lugar a unas prestaciones menores que las actuales.

- NIC 19.109, 111** En la actualidad bajo la NIC 19 las entidades reconocen una reducción cuando se produce. Sin embargo, cuando una reducción esté relacionada con una reestructuración, se contabiliza en el mismo momento que la reestructuración relacionada.
- NIC 19R.105** Según la norma modificada, una reducción se produce cuando se realiza una reducción significativa en el número de empleados cubiertos por el plan. Una reducción puede surgir como consecuencia de un hecho aislado, como por ejemplo el cierre de una fábrica, la interrupción definitiva de una explotación o la terminación o suspensión de un plan.
- NIC19R.8, 103** Según la norma modificada, una reducción da lugar a costes de los servicios pasados (véase 3.2) y, de esta forma, se reconoce en la fecha más temprana de las siguientes:
- cuando se reconocen los costes de reestructuración relacionados - si la reducción se produce como parte de una reestructuración;
 - cuando se reconocen las indemnizaciones por cese relacionadas - si la reducción está relacionada con indemnizaciones de cese; y
 - cuando se produce la reducción.
- NIC 19R.BC158** Para reducciones y modificaciones del plan (véase 3.2), la norma modificada hace referencia al momento en que "ocurre". Se preguntó al IASB si esto implica cuándo se anuncia, cuándo se ejecuta o cuándo entra en vigor el cambio. El IASB ha señalado que la determinación de cuándo ocurre una reducción o modificación del plan requiere un juicio de valor pero que dependería de los hechos y circunstancias individuales y de la forma en que interactuarían con los requerimientos de obligaciones implícitas de la norma modificada. Concluyó que proporcionar más directrices a este respecto excedía el alcance de su limitado proyecto actual.

Análisis - Cambio en la definición de reducción

La definición es más estricta e incluye sólo casos en los que una entidad realice una reducción significativa en el número de empleados cubiertos por el plan. En consecuencia, las modificaciones en los términos de un plan de prestaciones definidas serán consideradas modificaciones del plan y se contabilizarán como un coste de los servicios pasados (véase 3.2). Esto afecta sólo a su descripción, no a la ubicación o - de forma aislada, a los plazos de su reconocimiento.

Análisis - Cambio en los plazos de reconocimiento

En primer lugar, la norma modificada exige el reconocimiento de una reducción cuando se produce, eliminando la indicación actual de que una reducción se produce cuando una entidad se ha *comprometido, de forma demostrable*, a realizar una reducción significativa en el número de empleados cubiertos por un plan; Nuestra primera impresión es que este cambio podría implicar que determinadas reducciones (las que no están relacionadas con una reestructuración o con indemnizaciones por cese) podrían reconocerse más tarde de lo que sucedería bajo la actual NIC 19, esto es, cuando se produce una reducción significativa en el número de empleados cubiertos por un plan, en lugar de cuando la entidad se haya comprometido de forma demostrable a realizar dicha reducción.

En segundo lugar, la norma modificada varía ligeramente los requerimientos de reconocimiento de una reducción cuando ocurre junto con una reestructuración. En la actualidad, de acuerdo con la NIC 19, una reducción que está relacionada con una reestructuración se reconocería en el mismo momento. La norma modificada establece que esto se produce sólo si la reestructuración se realiza antes de la reducción. Por tanto, si la reducción se realiza antes de que se reconozcan los costes de reestructuración, no estarán relacionados entre sí, y los costes de los servicios pasados relacionados se reconocerán cuando se produzca la reducción. Además, la norma modificada exige que si se produce un cese relacionado antes de la reducción, el coste de los servicios pasados relacionado se reconocería en el mismo momento que las indemnizaciones por cese.

Análisis - Una cuestión práctica

NIC 19.113

Es difícil determinar la línea que divide los costes de los servicios pasados, en concreto los costes de los servicios pasados negativos, y una ganancia o pérdida por reducción bajo la NIC 19 actual, a pesar de los cambios introducidos en 2008 por las mejoras anuales del IASB. La norma modificada elimina esta dificultad mediante la agrupación de reducciones y modificaciones del plan bajo costes de los servicios pasados, y no exigiendo el desglose por separado de cada una de ellas a medida que ocurren (véase 7.1).

3.5 Liquidaciones

En mayo de 2008 el Comité de Interpretaciones (anteriormente llamado CINIIF) publicó en su *IFRIC Update* una decisión por la que no incorporaba a su agenda la cuestión del tratamiento de las opciones introducida en el plan. El Comité de Interpretaciones indicó que cuando un plan existente proporciona a los miembros del plan la opción de elegir entre una cantidad única de dinero por retiro o una serie continua de pagos, esa opción es cubierta por las hipótesis actuariales subyacentes en la valoración de la obligación por prestaciones definidas y, por tanto, el pago único no recibe el tratamiento de una liquidación bajo la NIC 19.

NIC 19R.8, 76

La norma modificada cambia la definición de liquidaciones para distinguir entre liquidaciones y nuevas valoraciones. Una *liquidación* es una transacción que elimina todas las obligaciones legales o implícitas para una parte o todas las prestaciones proporcionadas con arreglo a un plan de prestaciones definidas, distintas de un pago de prestaciones a los empleados o en nombre de éstos establecido en los términos del plan e incluido en las hipótesis actuariales. Según la norma modificada, las hipótesis actuariales incluyen una hipótesis sobre la proporción de miembros del plan que seleccionarán cada opción de liquidación disponible bajo los términos del plan.

NIC 19R.8, 76, 111

Un pago de prestaciones a los empleados o en nombre de éstos que elimina todas las demás obligaciones legales o implícitas para una parte o todas las prestaciones proporcionadas con arreglo a un plan de prestaciones definidas será en general una liquidación. Sin embargo, cuando dichos pagos se realicen de una forma permitida con arreglo a los términos del plan y respecto a las que se haya realizado una hipótesis actuarial, provocará el reconocimiento de una nueva valoración.

Por ejemplo, si los términos del plan permiten que los participantes del mismo reciban un único pago en efectivo a cambio de sus derechos a recibir pagos específicos por prestaciones post-empleo anuales, la entidad deberá haber formulado una hipótesis actuarial sobre cuántos participantes optarán por el pago único para calcular la obligación por prestaciones definidas. Por tanto, cuando se realicen pagos únicos en efectivo a participantes del plan no constituirá una liquidación, incluso si el pago eliminara las obligaciones de la entidad en relación con las prestaciones entregadas. En su lugar, surgirá una ganancia o pérdida actuarial si la opción de liquidación escogida por un empleado no es la que la entidad había supuesto (véase 4.4).

NIC 19R.110

La norma modificada no altera los requerimientos de reconocimiento para liquidaciones.

Análisis - Posibles efectos de este cambio

Según comentábamos en nuestra publicación *Las NIIF comentadas* (4.4.280.40), según nuestra experiencia, la expectativa de una entidad sobre la opción de un empleado de elegir entre una prestación satisfecha mediante pago único en el momento del retiro, en lugar de una serie continua de pagos generalmente está cubierta por las hipótesis actuariales subyacentes en la valoración de la obligación por prestaciones definidas. Sin embargo, reconocemos que pueden darse circunstancias en las que sea más apropiada la contabilización como una liquidación con arreglo a la NIC 19 actual, por ejemplo, en una situación en la que un gran número de personas escojan la opción del pago único al mismo tiempo en respuesta a la iniciativa del empleador, como la oferta de unos mejores pagos únicos.

Nuestra primera impresión es que, bajo la norma modificada, estos casos deberán recibir una atención especial para determinar si los pagos se ajustan a los términos del plan. En caso afirmativo, los pagos no se considerarán liquidaciones; en su lugar, podrían provocar ganancias o pérdidas actuariales. Sin embargo, si los pagos exceden los términos del plan, podría aplicarse la contabilidad como liquidación a al menos una parte del coste total.

Debido a que las liquidaciones se reconocen en resultados y las ganancias y pérdidas actuariales se reconocen en otro resultado global, es importante determinar qué clasificación se aplicará. Desde el punto de vista de los plazos, la distinción será menos importante según la norma modificada, ya que tanto las ganancias como las pérdidas actuariales se reconocerán cuando ocurran.

3.6 Resumen

En términos de reconocimiento, la norma modificada introduce dos cambios significativos:

- el reconocimiento inmediato de todos los cambios en el pasivo (activo) por prestaciones definidas; y
- el reconocimiento de las reducciones y otras modificaciones del plan en el mismo momento en que se realice el reconocimiento de una reestructuración relacionada o unas indemnizaciones por cese relacionadas, siempre que se produzcan antes que la reducción u otras modificaciones del plan.

La siguiente tabla resume los efectos que los requerimientos de reconocimiento de la norma modificada tienen sobre el pasivo (activo) neto afecto al plan de prestaciones definidas en el estado de situación financiera.

Política vigente con arreglo a la NIC 19 actual	Las ganancias y pérdidas actuariales reconocidas en resultados de forma diferida de acuerdo con el método de la banda de fluctuación	Las ganancias y pérdidas actuariales reconocidas de forma inmediata en resultados/otro resultado global
NIC 19 modificada	Coste diferido de los servicios pasados revocables	
Reconocimiento inmediato de ganancias y pérdidas actuariales	Cambio al pasivo (activo) neto por planes de prestaciones definidas	Sin efecto sobre el pasivo (activo) neto por planes de prestaciones definidas
Reconocimiento inmediato del coste de los servicios pasados	Cambio al pasivo (activo) neto por planes de prestaciones definidas	

Análisis - Posibles efectos de estos cambios

En el caso de entidades que ya estén aplicando el método de la banda de fluctuación, la norma modificada tendrá en general un efecto significativo. Esperamos que la aplicación del método de reconocimiento inmediato no presente dificultades de valoración prácticas, dado que ya se requiere la preparación de la información necesaria para calcular y revelar el efecto del método de la banda de fluctuación. Sin embargo, esta modificación podría modificar de forma sustancial el pasivo (activo) neto por prestaciones definidas reconocido en el estado de situación financiera y los importes que se reconocen en el estado de resultado global.

Además, la modificación podría causar un alto nivel de volatilidad en los activos netos contabilizados. Por otro lado, indicamos que el requerimiento de contabilizar las nuevas valoraciones en otro resultado global eliminará de resultados la volatilidad surgida del reconocimiento ocasional estipulado bajo la actual NIC 19 de las ganancias y pérdidas actuariales que superan la banda de fluctuación. La presentación de las ganancias y pérdidas actuariales fuera de resultados podría otorgar una mayor importancia al "otro" apartado del estado de resultado global. En consecuencia, algunas entidades podrían decidir cambiar los ratios financieros utilizados para evaluar su situación y/o rendimiento.

Análisis - Posible impacto del cumplimiento de las disposiciones contractuales (covenants)

Las entidades podrían verse ante la necesidad de considerar el impacto de la modificación sobre sus acuerdos de financiación, incluida su capacidad para cumplir las disposiciones contractuales (covenants), y podrían tener la intención de analizar el impacto de la modificación con sus prestamistas.

En determinadas jurisdicciones, el cambio podría afectar a la capacidad de una entidad a pagar dividendos, si existieran restricciones legales basadas en los importes reconocidos en los estados financieros afectados por la norma modificada. Por otro lado, los importes que ahora se reconocen de acuerdo con la norma modificada podrían en parte ignorarse al determinar la capacidad para pagar dividendos y las entidades deberán identificar estos importes.

4. Prestaciones post-empleo – valoración

La norma modificada introduce cambios en la valoración de las obligaciones por prestaciones definidas de la siguiente manera:

- impuestos a pagar con arreglo al plan (véase 4.1)
- costes de administración (véase 4.2)
- las características de reparto de riesgos y aportaciones de empleados o terceros (véase 4.3)
- opciones introducidas a través del plan (véase 4.4)

NIC 19R.81, 82, 90, 19.73, BC142

Asimismo, la norma modificada incluye algunos cambios limitados a otras hipótesis actuariales que no se espera que modifiquen significativamente la práctica actual. Uno de los cambios está relacionado con las hipótesis de mortalidad: según la norma modificada, una entidad incluye hipótesis que tienen en cuenta los cambios actualmente esperados en las hipótesis de mortalidad, es decir que desde la perspectiva del IASB, las tablas de mortalidad actuales deberían ajustarse a los cambios esperados en la mortalidad. La NIC 19 actual exige que únicamente se realice una hipótesis actuarial en torno a la i) mortalidad, tanto durante el período de actividad como posteriormente, sin especificar si los cambios esperados o no en la mortalidad deberían tenerse en cuenta o no. Otro ejemplo es que la norma modificada señala diversos factores que deberían tenerse en cuenta en la estimación de los futuros incrementos salariales, como inflación, promoción y oferta y demanda en el mercado de trabajo.

NIC 19R.91

Otro cambio está relacionado con el efecto de los límites aplicados en las aportaciones que una entidad debe efectuar. Según la norma modificada, este tipo de límites deberían incluirse en el cálculo del coste final de la prestación, durante la más corta entre la vida esperada del plan y la de la entidad. La NIC 19 actual no incluye este requerimiento específico.

NIC 19R.8, 123

La norma modificada también cambia la forma en que se calculan los costes por intereses. Aunque este cambio se considera como una modificación de la presentación de costes relacionados con el plan, dado que es resultado de la revisión de la división del rendimiento total de los activos afectos al plan entre resultados y otro resultado global, su impacto podría sugerir que por su naturaleza se trata más de un cambio de valoración. Véase 5.2 para más información.

NIIF 13.D62, NIC 19R.8, 113, A6

Los requerimientos incluidos en la norma en relación con la valoración a valor razonable de los activos afectos al plan no se han cambiado de forma directa. Sin embargo, la terminología de la actual NIC 19 ha sido ligeramente modificada como parte de las modificaciones correspondientes realizadas por la NIIF 13 *Medición del valor razonable*, la norma recientemente publicada (véase nuestra publicación *First Impressions: Fair value measurement*). Se aplican las modificaciones correspondientes y similares a la norma.

4.1 Impuestos a pagar con arreglo al plan

NIC 19.7

La definición actual del rendimiento de los activos afectos al plan incluye la deducción de los impuestos propios del plan.

NIC 19R.8, BC124

La norma modificada distingue entre impuestos a pagar con arreglo al plan sobre las aportaciones relacionadas con el servicio antes de la fecha de presentación de la información o sobre las prestaciones resultantes de dicho servicio y los demás impuestos a pagar con arreglo al plan. El IASB señaló que hay una gran variedad de impuestos a pagar relacionados con los costes por pensiones, tanto por la entidad como por el propio plan, pero en esta fase se limitaría a considerar sólo los impuestos a pagar con arreglo al plan.

NIC 19R.76(b)(iv) Se realiza una hipótesis actuarial en relación con el primer tipo de impuestos, aquéllos que deben ser pagados con arreglo al plan sobre las aportaciones o prestaciones, que se tienen en cuenta al valorar el coste de los servicios del ejercicio corriente y la obligación por prestaciones definidas. Esto se debe a que el IASB contempla estos impuestos sobre aportaciones y prestaciones como parte del coste de proporcionar las prestaciones.

Ejemplo ilustrativo – Impuestos a pagar sobre las aportaciones relacionadas con servicios antes de la fecha de presentación de la información

Un plan debe pagar un impuesto del 10 por ciento sobre todas las aportaciones que recibe - "impuestos sobre las aportaciones". Sin considerar el impacto de los retornos de la inversión que podrían también financiar las prestaciones futuras, el plan debe recibir aportaciones de 100 para mantener los suficientes activos afectos al plan después de impuestos para poder pagar una prestación de 90 incrementando de forma efectiva el coste de la prestación para el empleador. La norma modificada exige que este tipo de impuesto se incluya al determinar la obligación por prestaciones definidas en cada fecha de presentación de la información. Los cambios en los plazos o importes esperados de los impuestos a pagar sobre aportaciones conllevarán ganancias y pérdidas actuariales, que se reconocen en otro resultado global.

Análisis - Cálculo de los impuestos sobre las aportaciones y prestaciones

La estimación del importe de los impuestos a pagar sobre las aportaciones que debe incluirse en el cálculo de la obligación por prestaciones definidas implicará la realización de hipótesis sobre, por ejemplo:

- el plazo esperado de los pagos de impuestos sobre las aportaciones, que podrían producirse periódicamente a lo largo del periodo de empleo; y
- el nivel de los activos afectos al plan ya incluidos en el plan, que limita la necesidad de aportaciones adicionales y los impuestos relacionados.

El resto de impuestos a pagar con arreglo al plan, tales como impuestos sobre el rendimiento de la inversión, se incluyen en el rendimiento de los activos afectos al plan. En consecuencia, se cargan a otro resultado global como parte del superávit o déficit del rendimiento general de los activos afectos al plan sobre el importe incluido en los intereses netos del pasivo (activo) neto por prestaciones definidas (véase 5.3).

Ejemplo ilustrativo - Impuestos incluidos en el rendimiento de los activos afectos al plan

Valor razonable de apertura de los activos afectos al plan	2.000
Ingresos por intereses (reales) – (1)	200
Otros cambios en el valor razonable (reales)- (2)	100
Rendimiento bruto de los activos afectos al plan (1)+(2)	300
Impuestos a pagar sobre el rendimiento bruto (a un tipo del 15 por ciento del rendimiento bruto)	(45)
Cambio en el valor razonable de los activos afectos al plan, neto de impuestos a pagar (cambio neto)- (1)+(2)+(3)	255
Valor razonable de cierre de los activos afectos al plan	2.255
Parte del cambio neto en el valor reconocido en resultados como parte del interés neto (2.000 x 6% (la hipótesis actuarial sobre el tipo de descuento de la obligación por prestaciones definidas))	120
Parte del cambio neto reconocido en otro resultado global como parte de las nuevas valoraciones.	135
	255

Análisis - Contabilidad de impuestos a pagar con arreglo al plan en base a su naturaleza

En nuestra publicación *Las NIIF comentadas* (4.4.480), comentamos el asunto de los impuestos a pagar con arreglo al plan y establecemos que dichos impuestos generalmente se deducen para calcular el rendimiento esperado de los activos afectos al plan. Sin embargo, indicamos que se debería considerar la naturaleza de los impuestos a pagar con arreglo al plan para determinar si resulta más adecuado que dichos impuestos se incluyan en la valoración de la obligación por prestaciones definidas en lugar de formar parte del rendimiento esperado de los activos afectos al plan.

Según la norma modificada, la contabilidad de impuestos a pagar con arreglo al plan está en línea con esta opinión ya que, efectivamente, contabiliza los impuestos a pagar con arreglo al plan según la naturaleza del impuesto.

Análisis - Clasificación uniforme de impuestos

Nuestra primera impresión es que esta aclaración debería provocar que:

- Los impuestos sobre aportaciones se incluyan de manera uniforme en el cálculo de la obligación por prestaciones definidas y el coste de los servicios del ejercicio corriente. Lo que provocará que se reconozcan las ganancias y pérdidas actuariales en otro resultado global cuando existan cambios en el importe esperado de los impuestos a pagar o diferencias en el importe de los impuestos realmente pagados y el importe esperado anteriormente.
- Otros impuestos que no se incluyen en el cálculo de la obligación por prestaciones definidas, se incluyen como parte de las nuevas valoraciones reconocidas en otro resultado global, a medida que los impuestos se conviertan en pagaderos.

Análisis - Posibles efectos de este cambio

La contabilidad de impuestos a pagar con arreglo al plan podría exigir un cambio en la práctica para determinadas entidades. Esto podría causar un incremento en la obligación por prestaciones definidas y el coste de los servicios del ejercicio corriente

Nuestra primera impresión es que los impuestos a pagar por los ingresos por intereses del plan no son principalmente impuestos a pagar con arreglo al plan sobre aportaciones relacionadas con el servicio antes de la fecha de presentación de la información o sobre prestaciones resultantes de dicho servicio, y en consecuencia se incluyen en el rendimiento de activos afectos al plan. Por lo tanto, se cargan a otro resultado global como parte del superávit o déficit del rendimiento general de los activos afectos al plan

4.2 Costes de administración

NIC 19.7, 73,
BC75

En la actualidad, según la NIC 19, los costes de administración del plan (no sólo los costes de administración de inversiones) reducen el rendimiento de los activos afectos al plan a menos que dichos costes se incluyan en las hipótesis actuariales utilizadas para valorar la obligación por prestaciones definidas. La NIC 19 actual también incluye los costes de administración de reclamaciones y los pagos de prestaciones relacionados con prestaciones médicas como un ejemplo de asuntos sobre los que se formulan hipótesis actuariales cuando se valora la obligación por prestaciones definidas. En consecuencia, en la actualidad algunas entidades incluyen los costes de administración estimados también en relación con otros tipos de prestaciones en su valoración de la obligación por prestaciones definidas relacionadas. Otras los tienen en cuenta al estimar el rendimiento esperado de los activos afectos al plan, de forma que las diferencias entre el importe estimado y los costes de administración reales forman parte de las ganancias y pérdidas actuariales.

NIC 19R.8,
76(b)(iii), 130

Según la norma modificada, los costes de gestión de activos afectos al plan reducen el rendimiento de los activos afectos al plan (véase 5.3). No proporciona requerimientos específicos en relación con la contabilidad de otros costes de administración, salvo declarar que no se deducen del rendimiento de activos afectos al plan y mantener una referencia para reclamar los costes de gestión de prestaciones médicas.

NIC 19R.BC125,
127

Sin embargo, las bases para las conclusiones establecen con claridad que los costes de administración en la actualidad deben reconocerse cuando se presten los servicios de administración. Por tanto, el tratamiento actualmente permitido para realizar una hipótesis actuarial sobre dichos costes e incluirlos en la valoración de la obligación por prestaciones definidas ya no está permitido bajo la norma modificada.

Análisis - Costes de gestión de activos afectos al plan

La norma modificada elimina la opción implícita de la NIC 19 actual para los costes de gestión de activos afectos al plan y ya no pueden incluirse al determinar la obligación por prestaciones definidas. En su lugar, al incluirlos en el rendimiento de los activos afectos al plan, se contabilizarán en otro resultado global como parte de las nuevas valoraciones.

Análisis - Análisis – Costes de administración distintos de los costes de gestión de activos afectos al plan

Debido a que actualmente los costes de administración deben reconocerse en el momento en que se prestan los servicios de administración, y en vistas de que el requerimiento de la NIC 1 *Presentación de estados financieros* que todos los gastos se reconocen en resultados a menos que una NIIF permita o requiera otra cosa, nuestra primera impresión es que los costes de administración distintos de los costes de gestión de activos afectos al plan se contabilizarán en resultados.

Análisis - Posibles efectos de este cambio

La contabilidad de costes de gestión de activos afectos al plan exigirá un cambio en la práctica para las entidades que en la actualidad incluyen dichos costes en la valoración de la obligación por prestaciones definidas. Esto podría causar una disminución en la obligación por prestaciones definidas y el coste de los servicios del ejercicio corriente. Las entidades que en la actualidad incluyen la estimación de dichos costes en el rendimiento esperado de los activos afectos al plan deben considerar la clasificación de dichos costes de acuerdo con la norma modificada.

Las entidades también tendrán que modificar la forma en que contabilizan otros costes de administración de planes.

4.3 Características de reparto de riesgos y aportaciones de empleados o terceros

NIC 19.91, 104A La NIC 19 actual no establece de forma específica cómo abordar las aportaciones de empleados o terceros y las características de reparto de riesgos, salvo aportaciones de terceros que guarden relación con derechos de reembolso y aportaciones a ciertos planes de prestaciones post-empleo de atención médica que exijan que los empleados contribuyan a los costes médicos cubiertos por el plan.

NIC 19R.87(d) Según la norma modificada, la valoración de la obligación por prestaciones definidas considera las dos cuestiones que se establecen a continuación.

4.3.1 Aportaciones de empleados y terceros

NIC 19R.87, 92-94 La norma modificada distingue entre las aportaciones discrecionales y las aportaciones que se establecen en los términos formales del plan, y proporciona directrices sobre la contabilidad de ambas, de la siguiente forma.

- Las contribuciones discrecionales realizadas por empleados o terceros reducen los costes de los servicios tras el pago de las aportaciones al plan, esto es, el incremento de los activos afectos al plan se reconoce como una reducción de los costes de los servicios.
- Las aportaciones que se establecen en los términos formales del plan:
 - reducen el coste de los servicios, si están relacionados con el servicio, asignándolo a periodos de servicio como un beneficio negativo (esto es, el beneficio neto se atribuye a periodos de servicio); o
 - reducen las nuevas valoraciones del pasivo (activo) neto por prestaciones definidas, si las aportaciones deben reducir un déficit surgido de pérdidas por activos afectos al plan o pérdidas actuariales.

NIC 19R.BC150 Las bases para las conclusiones indican que una parte de las futuras aportaciones de empleados podrían estar vinculadas a incrementos salariales incluidos en la valoración de la obligación por prestaciones definidas. En tal caso, debe aplicarse el mismo método de atribución a dicha parte de las futuras aportaciones de empleados y los futuros incrementos salariales para evitar que surjan incoherencias.

NIC 19R.92 La norma modificada exige específicamente que una entidad considere si las aportaciones de terceros reducen el coste de las prestaciones para la entidad, o representan en su lugar un derecho de reembolso.

Análisis - Aportaciones de empleados y terceros

Debido a que la actual NIC 19 no especifica en general el tratamiento de las aportaciones de empleados y terceros, en la práctica el tratamiento puede ser muy divergente. Nuestra primera impresión es que el juicio de valor seguirá siendo importante al determinar el tratamiento más adecuado de estas aportaciones de acuerdo con la norma modificada.

4.3.2 Objetivos de rendimiento y otros criterios

NIC 19R.88(c)

Según la norma modificada, las hipótesis actuariales incluyen la mejor estimación del efecto de los objetivos de rendimiento u otros criterios. Por ejemplo, los términos de un plan pueden establecer que pagará prestaciones reducidas o exigirá aportaciones adicionales de empleados si los activos afectos al plan resultan insuficientes. Estos criterios se reflejan en la valoración de la obligación por prestaciones definidas, independientemente de si los cambios en las prestaciones derivadas de los criterios, independientemente de si se cumplen o no, son automáticos o están sujetos a una decisión por parte de la entidad, del empleado o de un tercero en calidad de administrador o gestor del plan.

NIC 19R.BC144, 145

El IASB quiere aclarar que las características de reparto de riesgos, como los objetivos de rendimiento, deberían incluirse al determinar la mejor estimación de la obligación por prestaciones definidas. En opinión del IASB, las características de un plan que provoca que la entidad y los participantes del plan compartan riesgos (p.ej., compartir el beneficio de un superávit o el coste de un déficit) no cambia el hecho de que el plan es un plan de prestaciones definidas. No es un plan de aportaciones definidas, ya que la entidad está expuesta a cierto grado de riesgo. Sin embargo, las condiciones de riesgos compartidos (incluida cualquier característica de indexación condicional) se tendrían en consideración al determinar la mejor estimación de la obligación por prestaciones definidas.

Análisis - Especial atención al fondo económico del acuerdo

Será importante garantizar que el acuerdo de reparto de riesgos tiene un fondo económico antes de que la obligación por prestaciones definidas de la entidad se reduzca para reflejar que se comparte el riesgo

En noviembre de 2007, el Comité de Interpretaciones publicó en su *IFRIC Update* la decisión de no incorporar a su agenda la cuestión del tratamiento de las aportaciones de empleados cuando el coste derivado de proporcionar prestaciones sea compartido entre la entidad y los empleados. La norma modificada codifica de forma efectiva los comentarios realizados por el Comité de Interpretaciones en esa Update. En nuestra publicación *Las NIIF comentadas* (4 4.325.10) abordamos el tratamiento contable que ha de adoptarse cuando se comparta un superávit de acuerdo con los términos del plan y llegamos a la misma conclusión.

Ejemplo ilustrativo

El patrocinador A proporciona a sus empleados un plan de pensiones de riesgos compartidos con las siguientes características:

- Las prestaciones concedidas a los empleados dependen del nivel de financiación (activos afectos al plan divididos por la obligación por prestaciones definidas). Si el nivel de financiación se encuentra es superior a 100 por cien las prestaciones se incrementan y si el nivel de financiación es inferior a 100 por cien, los beneficios se reducen, aunque no por debajo de un nivel mínimo especificado.
- Se informa a los nuevos empleados de que todas las prestaciones proporcionadas dependen de los niveles de financiación.

Las hipótesis actuariales utilizadas en la valoración de la obligación por prestaciones definidas incluyen la mejor estimación del efecto de los criterios de financiación.

4.4 Opciones incluidas en el plan

Las opciones hacen referencia a poder elegir entre las opciones de liquidación disponibles para los miembros de acuerdo con los términos del plan. La actual NIC 19 no establece de forma específica cómo abordar las opciones permitidas por un plan.

*NIC 19R.8,
76(a)(iv),
111*

Según se explica en el punto 3.5, según la norma modificada, las hipótesis actuariales incluyen una hipótesis sobre la proporción de miembros del plan que seleccionarán cada opción de liquidación disponible bajo los términos del plan. Por tanto, cuando los empleados puedan escoger la forma de la prestación, p.ej. pagos únicos frente a pensiones anuales, la entidad realizaría una hipótesis actuarial en torno a qué proporción tomaría cada decisión. En consecuencia, se producirá una ganancia o pérdida actuarial si la opción de liquidación escogida por el empleado no es la que la entidad había supuesto.

Análisis - ¿Qué sucedería si no se espera que ningún empleado escoja la opción del pago único?

Observamos que las entidades podrían esperar que ninguno de sus empleados opte por la opción del pago único de acuerdo con los términos del plan y, por tanto, aplicar una hipótesis cero, pero algunos empleados podrían optar finalmente por esta opción. Estos pagos únicos no serán considerados como una liquidación, dado que una hipótesis cero es una hipótesis que una entidad ha tenido que realizar en base a los términos del acuerdo. En cambio, provocarán ganancias o pérdidas actuariales.

4.5 Resumen

En términos de valoración, la norma modificada introduce diversos cambios a la NIC 19 actual. Los cambios más significativos son los relacionados con la contabilidad de los impuestos a pagar con arreglo al plan y los costes de administración del plan.

NIC 19R.BC272

El IASB propuso en su proyecto de norma que, al determinar si la fórmula de prestaciones es considerada de distribución no homogénea (*back-end loaded*), una entidad consideraría las estimaciones de todos los factores que afectan al nivel de prestaciones, incluidos los futuros incrementos salariales y la mejor estimación de las prestaciones que dependen de los objetivos de rendimiento. Esta cuestión se comenta en nuestra publicación *Las NIIF comentadas* (4.4.270.80). El IASB decidió retirar esta propuesta de sus nuevas deliberaciones sobre el proyecto. En consecuencia, nuestra primera impresión es que las entidades seguirán aplicando su enfoque actual a esta cuestión.

5. Prestaciones post-empleo – presentación

NIC 19R.120

Según la norma modificada, el coste de los planes de prestaciones definidas incluye los siguientes componentes:

- costes de los servicios - reconocidos en resultados (véase 5.1).
- interés neto del pasivo (activo) neto por prestaciones definidas – reconocido en resultados (véase 5.2); y
- nueva valoración del pasivo (activo) neto por prestaciones definidas – reconocido en otro resultado global (véase 5.3).

NIC 19R.134, 19.61

En la actualidad de acuerdo con la NIC 19, todas las entidades deben presentar en resultados los costes de los servicios, los gastos por intereses de la obligación por prestaciones definidas y el rendimiento esperado de los activos afectos al plan, aunque la norma no especifica si deben presentarse como una única partida de ingresos o gastos. De igual forma, la norma modificada no especifica dónde se deben presentar los costes de los servicios y los intereses netos. Asimismo, no especifica si una entidad debería presentarlos de forma separada o como componentes de una única partida de ingresos o gastos.

NIC 2.12, 16.16, 17, 19R.120, 121, 19.62

Según la norma modificada, los componentes de costes se reconocen en resultados y otro resultado global, salvo que otra norma permita o requiera su inclusión en el coste de un activo. Por ejemplo, de acuerdo con la NIC 16 *Inmovilizado material* determinados costes de retribuciones a los empleados se capitalizan dentro de los costes del inmovilizado material. Todo coste post-empleo, que se incluya en el precio de adquisición o coste de producción de dichos activos, incluirá la proporción adecuada de los componentes de costes. Si bien la actual NIC 19 contiene este mismo requerimiento, el importe de los componentes de costes en cuestión se valorará ahora de acuerdo con las modificaciones. De este modo, los costes se incluyen en el coste de las existencias de acuerdo con la NIC 2 Existencias.

Análisis – Importe del coste que debe capitalizarse

NIC 16.16, 17

Un ejemplo de costes directamente atribuibles que deben incluirse en el coste de un elemento del inmovilizado material según la NIC 16 son los 'costes de retribuciones para los empleados que procedan directamente de la construcción o adquisición del elemento'. La interacción de este requerimiento con el requerimiento incluido en la NIC 19 de capitalizar sólo "la proporción adecuada" de todos los costes de los servicios, intereses netos y nuevas valoraciones podría ser complejo, ya que la proporción podría variar entre los distintos componentes del coste general. Esto no es nuevo, ya que la actual NIC 19 contiene el mismo requerimiento, aunque nuestra primera impresión es que las entidades que anteriormente diferían el reconocimiento de ganancias y pérdidas actuariales de acuerdo con el método de la banda de fluctuación y ahora las reconocen en su totalidad de forma inmediata en otro resultado global, podrían verse ante la necesidad de considerar con cautela la proporción adecuada de las ganancias o pérdidas de este tipo que capitalizarán.

La norma modificada altera la división de los costes generales entre resultados y otro resultado global. En concreto, para muchas entidades el cambio de la presentación derivado de la división revisada del rendimiento de los activos afectos al plan tiene el efecto de un cambio de valoración significativo en su impacto en resultados.

¡La siguiente tabla resume los requerimientos de presentación de la norma modificada comparándolos con los requerimientos de presentación de la NIC 19 actual.

Causa del movimiento del pasivo (activo) neto por prestaciones definidas	NIC 19 actual	NIC 19 modificada
Coste de los servicios	Resultados	Resultados
Coste por intereses con arreglo a la obligación	Resultados (financiero o de explotación)	Los ingresos o gastos netos por intereses sobre el pasivo (activo) neto reconocido en resultados, calculados de forma distinta (véase 5.2)
Rendimiento esperado de los activos afectos al plan	Resultados (financiero o de explotación)	
Coste de los servicios pasados, reducción y liquidación	Resultados (salvo coste de los servicios pasados revocables)	Resultados (ahora incluido el coste de los servicios pasados revocables), como parte del coste de los servicios
Las nuevas valoraciones/ganancias y pérdidas actuariales, incluida la diferencia entre el rendimiento real de los activos afectos al plan y el importe reconocido en resultados	Reconocimiento en resultados bajo el método de la banda de fluctuación o reconocimiento más rápido en resultados o reconocimiento inmediato en otro resultado global, en función de la política elegida	Reconocimiento inmediato en otro resultado global (véase 5.3)
Efecto del límite del activo, incluido el pasivo por niveles mínimos de financiación para los servicios pasados	Resultados u otro resultado global, dependiendo de la política elegida para las ganancias o pérdidas actuariales	Reconocimiento inmediato, parcialmente en interés neto y el resto en otro resultado global como parte de la nueva valoración (véase 5.2)

5.1 Costes de los servicios

NIC 19R.8

Los costes de los servicios están formados por:

- Coste de los servicios del ejercicio corriente - el incremento, en el valor actual de una obligación por prestaciones definidas, que se produce como consecuencia de los servicios prestados por los empleados en el presente ejercicio;
- Coste de los servicios pasados - es la variación en el valor actual de las obligaciones derivadas del plan por causa de los servicios prestados por los empleados en ejercicios anteriores, surgida por una modificación o reducción de un plan (véanse 3.2 y 3.4); y
- cualquier ganancia o pérdida de la liquidación (véase 3.5).

NIC 19R.120

La norma modificada no altera la presentación de los costes de los servicios, ya que continúan reconociéndose en resultados a menos que otra norma determinada exija su capitalización (p.ej., la NIC 16).

Análisis – Posibles efectos de este cambio

La norma modificada no altera la presentación de los costes de los servicios. Sin embargo, el importe que se reconocerá en resultados en un periodo concreto por los costes de los servicios podría divergir a menudo del importe determinado bajo la NIC 19 actual, debido a otras modificaciones. A partir de ahora los costes de los servicios:

- siempre reflejarán en los costes de los servicios del ejercicio corriente un importe asumido actuarialmente de impuestos a pagar con arreglo al plan en relación con las aportaciones y prestaciones del servicio durante el periodo (véase 4.1).
- reflejarán los cambios en la forma en que la entidad contabiliza los costes de administración (véase 4.2);
- se ajustarán para reflejar otros cambios en la valoración de las obligaciones por prestaciones definidas (véase 4).
- incluirán los costes de los servicios pasados reconocidos en su totalidad de forma inmediata según la norma modificada, en lugar de reconocer sólo la parte del coste de los servicios pasados irrevocables, como estipula la actual NIC 19 (véase 3.2); e
- incluirán o excluirán las reducciones que anteriormente podrían haber sido reconocidas en un periodo diferente (véase 3.4)..

5.2 Intereses netos

NIC 19.61, 82

Según la NIC 19, las entidades reconocen en resultados los costes por intereses, que representan la reversión del proceso de descuento del valor actual de la obligación por prestaciones definidas.

NIC 19.106

Además, las entidades reconocen en la actualidad en resultados un rendimiento esperado de los activos afectos al plan que se basa en expectativas de mercado en cuanto a los rendimientos esperados de los activos afectos al plan durante la vida entera de la obligación relacionada. La diferencia entre el rendimiento real y esperado de los activos forma parte de las ganancias y pérdidas actuariales que se contabilizan de acuerdo con la política elegida por la entidad según lo comentado en los apartados anteriores.

La norma modificada no altera la presentación de los costes financieros, que seguirán reconociéndose en resultados. Sin embargo, la norma modificada altera la forma en que se calculan.

NIC 19R.8, 123

Según la norma modificada, los intereses netos del pasivo (*activo*) *neto por prestaciones definidas* es el cambio durante el periodo en el pasivo (*activo*) *neto por prestaciones definidas* que surge del paso del tiempo. Específicamente, según la norma modificada, los ingresos o gastos netos por intereses del pasivo (*activo*) *neto por prestaciones definidas* se determinan aplicando el tipo de descuento utilizado para valorar la obligación por prestaciones definidas al inicio del ejercicio al pasivo (*activo*) *neto por prestaciones definidas* al inicio del ejercicio, teniendo en cuenta los cambios en el pasivo (*activo*) *neto por prestaciones definidas* durante el periodo, como resultado del pago de prestaciones y aportaciones.

El activo (*pasivo*) *neto por prestaciones definidas* sobre el que se calcula el interés neto incluirá el efecto del límite del activo, y el saldo de la variación del límite del activo se presenta en otro resultado global. Según la NIC 19 actual, el componente de interés de la variación en el efecto del límite del activo no se calcula por separado. Por lo tanto, se incluye como parte del cambio total en el efecto del límite del activo, ya sea en otro resultado global o en resultados, en función de la política contable que mantenga la entidad para el reconocimiento de ganancias y pérdidas actuariales.

NIC 19R.124

Los intereses netos del pasivo (*activo*) *neto por prestaciones definidas* pueden ser desagregados en:

- costes por intereses de la obligación por prestaciones definidas;
- ingresos por intereses de los activos afectos al plan; e
- intereses sobre el efecto del límite del activo.

NIC 19R.125

La diferencia entre el rendimiento de los activos afectos al plan y los ingresos por intereses de los activos afectos al plan se incluyen en la nueva valoración del elemento del pasivo (*activo*) *neto por prestaciones definidas* (véase 5.3).

ED.BC23-32

El método revisado para el reconocimiento y valoración de los ingresos o gastos netos por intereses se basa en la lógica del IASB de que el crecimiento de los activos afectos al plan compensa el crecimiento de la obligación por prestaciones definidas y que la parte de la variación en los activos afectos al plan que surge con el paso del tiempo compensa los costes por intereses que surgen de la obligación por prestaciones definidas debido al paso del tiempo.

NIC 19R.BC77

En efecto, este enfoque divide la variación en el valor de los activos afectos al plan en dos partes:

- la variación que surge por el paso del tiempo, que se reconoce en resultados; y
- todos las demás variaciones, que se reconocen en otro resultado global.

NIC 19R.BC81

Sin embargo, es necesario calcular el elemento de "paso del tiempo" utilizando el tipo utilizado para descontar la obligación por prestaciones definidas, que a menudo se corresponderá con el rendimiento de mercado de los bonos u obligaciones empresariales de alta calidad. Esto se basa en la opinión del IASB de que el coste por intereses debería calcularse sobre la posición neta en lo referente al plan de prestaciones definidas, según lo contabilizado en el estado de situación financiera, tal y como sería si el plan fuera percibido como un importe de financiación que la entidad debe al plan o a los empleados. En opinión del IASB, este enfoque representa los datos económicos de las decisiones de la entidad sobre cómo financiar el plan, utilizando un cálculo sencillo y práctico.

Ejemplo 3 – El efecto del límite del activo – incluido en el apartado 5.4 establece el cálculo detallado del interés neto y las nuevas valoraciones según la norma modificada, en comparación con el cálculo de los costes por intereses y las ganancias y pérdidas actuariales según la NIC 19 actual.

Análisis – Posibles efectos de este cambio

La aplicación del enfoque neto no tendrá efectos en las entidades con planes de prestaciones definidas no financiados, dado que no tienen que contabilizar ningún rendimiento sobre los activos afectos al plan.

Sin embargo, su aplicación afectará a casi a todas las entidades que proporcionen prestaciones a los empleados mediante planes de prestaciones definidas financiados. Esto se debe a que la naturaleza de los activos mantenidos en la cartera de inversiones ya no influirá en el importe reconocido como parte de los intereses netos en resultados, dado que las expectativas de la dirección sobre el posible rendimiento a largo plazo de dichos activos afectos al plan ya no se reflejarán en resultados según la norma modificada. Este rendimiento esperado a largo plazo podría ser mayor que el tipo de descuento utilizado para la obligación, por ejemplo si se mantienen títulos, o menor si, por ejemplo, cuenta con valores del Estado.

El impacto en resultados puede ser material, principalmente para las entidades cuyos planes cuentan con una proporción significativa de participaciones dado que el tipo de rendimiento esperado de los títulos es normalmente mayor que el rendimiento esperado de los bonos u obligaciones empresariales de alta calidad. La inclusión del rendimiento "equity premium" a largo plazo en resultados con arreglo a la NIC 19 actual ha sido criticada por algunos, por los que consideran que obtiene los beneficios derivados de mantener activos de mayor riesgo antes de que dichos beneficios se materialicen, como por los que creen que el rendimiento esperado estimado podría ser, en algunos casos, demasiado optimista.

Las entidades que registren un nivel significativamente distinto de beneficios como consecuencia de este cambio en el cálculo de los ingresos por intereses podrían querer reconsiderar qué parámetros de rendimiento se utilizan, por ejemplo, en los acuerdos de retribuciones para empleados.

NIC 19.61

La NIC 19 actual no especifica si los gastos por intereses de la obligación por prestaciones definidas y el rendimiento esperado de los activos afectos al plan deberían presentarse como una única partida de ingresos o gastos. De acuerdo con nuestra publicación *Las NIIF comentadas* (4.4.1130.10), en nuestra opinión los gastos por intereses y el rendimiento esperado de los activos afectos al plan podrían incluirse en intereses y otros ingresos financieros respectivamente, o el total neto podría mostrarse.

NIC 19R.134

El IASB ha propuesto en el proyecto de norma que el elemento del interés neto del coste debería presentarse como parte de los costes financieros. Sin embargo, a esta propuesta se han opuesto los analistas y la norma no especifica dónde deberían presentarse el coste de los servicios y los intereses netos. Asimismo, no especifica si una entidad debería presentarlos de forma separada o como componentes de una única partida de ingresos o gastos.

Análisis – Clasificación de los intereses netos

Nuestra primera impresión es que la diversidad existente en la práctica en cuanto a la clasificación de los intereses netos como un elemento de financiación o como gastos de personal continuará existiendo.

Determinadas entidades con un pasivo neto por prestaciones definidas que estén reconociendo un abono por interés neto en los gastos de personal de acuerdo con la NIC 19 actual, podrían reconsiderar esta clasificación, dado que reconocerán un cargo por interés neto bajo la norma modificada.

Análisis – Resumen de los posibles efectos

La siguiente tabla resume los posibles efectos de los cambios y asume que, de acuerdo con la NIC 19 actual y con la modificada, los costes financieros no se presentan como parte de los gastos de personal, sino como parte de la financiación.

Aspecto del estado de resultado global afectado	Posibles impactos
Costes financieros – base de cálculo revisada	<p>El impacto sobre los costes financieros netos de las entidades será mayor, cuando la diferencia entre tasa esperada de rendimiento de los activos afectos al plan y el tipo utilizado para descontar la obligación sea mayor. Esto dependerá del nivel de riesgo y el rendimiento esperado de los activos afectos al plan de prestaciones definidas.</p> <p>Cuando los activos afectos al plan incluyan principalmente inversiones de bajo riesgo y baja rentabilidad con un tipo de rendimiento cercano al tipo de un bono u obligación empresarial de alta calidad o un bono del estado, independientemente del que se utilice como tipo de descuento del pasivo, el efecto de los cambios en los costes financieros netos será menor. Esto se debe a que el cálculo de los ingresos o gastos netos por intereses dependerá del tipo de descuento según lo exigido en la NIC 19 actual; cuanto más próximo esté el rendimiento esperado de los activos al del tipo de descuento, menor será el impacto de los cambios efectuados sobre la NIC 19.</p>
Costes financieros – presentación en dos partidas	<p>Los ingresos o gastos netos por intereses se presentarán en una partida, en contraposición a la presentación actual que se adopta en determinadas ocasiones de incluir los importes brutos de los costes por intereses y el rendimiento esperado de los activos afectos al plan con intereses y otros ingresos financieros respectivamente.</p>
Importe del resultado neto	<p>El impacto podría ser material, en función de los cambios en los costes por intereses y la opción política que se aplique de acuerdo con la NIC 19 actual en relación con las ganancias y pérdidas actuariales.</p>

Ejemplo 1 - Eliminación del método de la banda de fluctuación para prestaciones post-empleo - en el apartado 5.4 se muestran los efectos que podrían tener estos cambios.

5.3 Nuevas valoraciones

NIC 19R.8, 127

De acuerdo con las nuevas valoraciones de la norma modificada, los pasivos (activos) netos por prestaciones definidas se reconocen en otro resultado global y comprenden:

- ganancias y pérdidas actuariales de la obligación por prestaciones definidas;
- el rendimiento de los activos afectos al plan, salvo los importes incluidos en los intereses netos del pasivo (activo) neto por prestaciones definidas; y
- cualquier cambio en el efecto del límite del activo, salvo los importes incluidos en el interés neto del pasivo (activo) neto por prestaciones definidas.

Análisis – Cambio en el contenido de las ganancias y pérdidas actuariales

NIC 19R.127, 19.94

Según la NIC 19 actual, las ganancias y pérdidas actuariales podrían surgir de las hipótesis actuariales que subyacen al cálculo de las obligaciones por prestaciones definidas y de la diferencia entre el rendimiento esperado y real de los activos afectos al plan. Según la norma modificada surgen sólo en el primero.

Sin embargo, aunque ya no se llamen ganancias y pérdidas actuariales, la diferencia entre el rendimiento total de los activos afectos al plan y el importe reconocido en resultados sigue presentándose de la misma forma que las ganancias o pérdidas actuariales, ya que forma parte de las nuevas valoraciones presentadas en otro resultado global.

NIC 19.92-94

Según la NIC 19 actual, la presentación de las ganancias y pérdidas actuariales depende de la política contable elegida por la entidad (véase 3.1). Las opciones actualmente disponibles para el reconocimiento y presentación de las ganancias y pérdidas actuariales son:

- reconocimiento inmediato en otro resultado global;
- reconocimiento diferido en resultados bajo el método de la banda de fluctuación; o
- un método que provoque un reconocimiento más rápido en resultados, p.ej., reconocimiento inmediato en resultados.

CINIIF 14.26

Cualquier cambio en el efecto del límite del activo, incluido el importe de cualquier pasivo adicional, que actualmente se reconocen de forma inmediata en otro resultado global o en resultados, en función de la política contable elegida por la entidad para el reconocimiento de las ganancias y pérdidas actuariales. Según la norma modificada, los cambios en el efecto del límite del activo se presentan en resultados dentro de intereses netos, por el efecto de los intereses en el límite del activo (véase 5.2), y el resto en otro resultado global como parte de las nuevas valoraciones. Ejemplo 2 - El efecto del límite del activo - en el apartado 5.4 se ilustra el efecto de esta presentación.

NIC 19R.8

La norma modificada define el rendimiento de los activos afectos al plan como:

- los intereses, dividendos y otros ingresos derivados de los activos afectos al plan, junto con las ganancias y pérdidas realizadas y no realizadas de dichos activos, menos
- cualquier coste de administrar los activos afectos al plan (véase 4.2); menos
- los impuestos a pagar mediante el propio plan, que sean distintos de los impuestos que se hayan incluido en las hipótesis actuariales utilizadas para valorar las obligaciones por prestaciones definidas (véase 4.1).

Análisis – Cambio en el tratamiento de los impuestos a pagar con arreglo al plan

*NIC 19R.8, 19.7,
76(b)(iv)*

La definición actual del rendimiento de los activos afectos al plan incluye la deducción de los impuestos propios del plan. La norma modificada distingue entre impuestos a pagar con arreglo al plan sobre las aportaciones relacionadas con el servicio antes de la fecha de presentación de la información o sobre las prestaciones resultantes de dicho servicio y los demás impuestos. Se realiza una hipótesis actuarial en relación con el primer tipo de impuestos, que se tienen en cuenta al valorar el coste de los servicios del ejercicio corriente y la obligación por prestaciones definidas. El resto de impuestos a pagar con arreglo al plan se incluyen en el rendimiento de los activos afectos al plan. Véase 4.1 para un análisis adicional sobre los impuestos a pagar con arreglo al plan.

Análisis – Cambio en el tratamiento de los costes administrativos*NIC 19R.8, 19.7, 130*

De acuerdo con la NIC 19, el rendimiento de los activos afectos al plan se reduce por los costes relativos a la administración de dicho plan que no se han incluido en el cálculo de la obligación por prestaciones definidas. En la actualidad, los únicos costes administrativos que se tienen en cuenta para obtener el rendimiento de los activos afectos al plan son los costes derivados de la administración de dichos activos afectos al plan. Véase 4.2 para un análisis adicional sobre los gastos administrativos.

NIC 19R.120, 122, 19.93D

Las nuevas valoraciones se reconocen de forma inmediata en otro resultado global y no se reclasifican 19.93D posteriormente a resultados. La norma modificada permite, pero no exige, una transferencia al patrimonio neto de los importes acumulados reconocidos en otro resultado global. La NIC 19 actual incluye la misma prohibición en cuanto a la reclasificación en resultados de ganancias y pérdidas actuariales y cualquier efecto del límite del activo reconocido en otro resultado global. Sin embargo, no permite ninguna transferencia dentro del patrimonio neto, en su lugar exige que estos importes se reconozcan en ganancias acumuladas.

NIC 19R.BC88, BC90

Según la opinión del IASB, si bien estos cambios en el pasivo (activo) neto por prestaciones definidas que se clasifican como nuevas valoraciones podrían proporcionar más información sobre la incertidumbre y el riesgo de los flujos de efectivo futuros, proporcionan menos información sobre la posible cuantía y calendario de esos flujos de efectivo. Ha concluido que la inclusión de las nuevas valoraciones en otro resultado global constituye la forma más informativa para desagregar los distintos elementos del coste por prestaciones definidas con distintos valores predictivos.

Análisis – Sin reclasificación con cambios en resultados

Algunos usuarios de las cuentas podrían sentirse incómodos con la ausencia de reclasificación ya que podrían esperar que *todos* los costes derivados de proporcionar prestaciones definidas a los empleados debieran contabilizarse en algún momento con cambios en resultados. Sin embargo, otros usuarios podrían recibir de buen grado la separación de estas cuantías más volátiles, que tienen un valor predictivo distinto, de los otros elementos de los costes generales que surgen como consecuencia de proporcionar la prestación.

Análisis – Posibles efectos de este cambio

El cambio en la contabilidad de las ganancias y pérdidas actuariales y los otros elementos de las nuevas valoraciones tendrá un doble impacto:

- **Cambio en la presentación de nuevas valoraciones.** Este cambio afectará a las entidades que anteriormente reconocían ganancias y pérdidas actuariales en resultados (de forma inmediata o de acuerdo con el método de la banda de fluctuación). Para esas entidades, la volatilidad que surge de la naturaleza de las ganancias y pérdidas actuariales se excluirá ahora de resultados.
- **Cambio en el importe de nuevas valoraciones.** Según la norma modificada, el importe de las nuevas valoraciones es distinto del importe calculado de acuerdo con la NIC 19 actual; esto afectará a todas las entidades que tengan planes financiados. La diferencia en el importe de las nuevas valoraciones es principalmente resultado de la base de cálculo revisada de los costes financieros (véase 5.2). Sin embargo, la inclusión de cambios en el efecto del límite de los activos (bien para limitar un activo neto por prestaciones definidas o bien para reconocer un pasivo adicional) en el elemento de nueva valoración, diferentes de los cambios causados por el interés neto del efecto del límite de los activos, también podrían cambiar el importe de nueva valoración: el impacto preciso dependerá de la presentación actual por parte de la entidad de las variaciones en el límite de los activos (véase anteriormente).

5.4 Ejemplos ilustrativos de presentación de información de acuerdo con la norma modificada

Ejemplo 1 – Eliminación del método de la banda de fluctuación para prestaciones post-empleo

Este ejemplo ilustra un posible efecto sobre las entidades que actualmente aplican el método de la banda de fluctuación. Muestra la diferencia entre el cálculo de las ganancias y pérdidas actuariales acumuladas a 31 de diciembre de 2011 para el plan de prestaciones definidas de la Sociedad W (asumiendo que W aplica el método de la banda de fluctuación y que, a efectos ilustrativos, no existen ganancias o pérdidas actuariales no reconocidas a 31 de diciembre de 2010) y el cálculo del importe de nueva valoración se realiza de acuerdo con la norma modificada.¹

Activos afectos al plan	NIC 19 actual	NIC 19 modificada
Valor razonable a 31 de diciembre de 2010 (valores de mercado reales a 31 de diciembre de 2010)	14.000	14.000
Rendimiento esperado (según el rendimiento de mercado a 1 de enero de 2011 y la tasa de rendimiento a largo plazo esperado; 7% x 14.000)	980	N/A
Rendimiento calculado de activos afectos al plan (según el valor de mercado a 1 de enero de 2011 y el tipo de descuento utilizado para valorar la obligación por prestaciones definidas; 6% x 14.000)	N/A	840²
Aportaciones para el ejercicio (importes reales recibidos por el fondo)	1.050	1.050
Retribuciones a los empleados pagadas durante el ejercicio (prestaciones reales pagadas por el fondo)	(1.500)	(1.500)
Valor razonable esperado de los activos a 31 de diciembre de 2011	14.530	14.390
Valor razonable real a 31 de diciembre de 2011 (valores de mercado reales a 31 de diciembre de 2011)	14.920	14.920
Ganancias actuariales acumulativas (no reconocidas) de los activos afectos al plan a 31 de diciembre de 2011	390	N/A
Nuevas valoraciones reconocidas en otro resultado global³ en relación con los activos afectos al plan a 31 de diciembre de 2011	N/A	530
Obligación por prestaciones definidas	NIC 19 actual	NIC 19 modificada
Obligación a 31 de diciembre de 2010 (según el cálculo actuarial a 31 de diciembre de 2010)	15.000	15.000
Costes por intereses (según los tipos de interés y la obligación a 1 de enero de 2011 ² ; 6% x 15.000)	900	900
Coste de los servicios del ejercicio corriente (según el cálculo actuarial a 1 de enero de 2011)	800	800

Retribuciones para los empleados pagadas durante el ejercicio (prestaciones reales pagadas por el gestor de fondos)	(1.500)	(1.500)
Obligación esperada a 31 de diciembre de 2011	15.200	15.200
Obligación a 31 de diciembre de 2011 (según el cálculo actuarial a 31 de diciembre de 2011)	17.410	17.410
Pérdidas actuariales acumulativas (no reconocidas) de las obligaciones del plan a 31 de diciembre de 2011	2.210	N/A
Nuevas valoraciones reconocidas en otro resultado global en relación con la obligación de plan a 31 de diciembre de 2011	N/A	2.210
¹ Se ignoran implicaciones fiscales y costes administrativos. ² Los costes por intereses se basan en la obligación al inicio del ejercicio asumiendo que no se producen cambios durante el ejercicio. A efectos de este ejemplo, el retorno esperado de activos afectos al plan se basa únicamente en activos afectos al plan al inicio del ejercicio y no tiene en cuenta las aportaciones realizadas y las prestaciones pagadas ajenas al plan durante el ejercicio. ³ Otro resultado global		

Según la NIC 19 actual, la Sociedad W ha reconocido ingresos financieros de 980 en relación con los activos afectos al plan y ninguna ganancia o pérdida actuarial en resultados o el estado de otro resultado global. Según la norma modificada, W reconoce ingresos financieros de únicamente 840 (como parte de los costes netos por intereses de 60) y una pérdida por nueva valoración de 1.680 (2.210 - 530) en total sobre la obligación por prestaciones definidas y los activos afectos al plan en otro resultado global.

Este ejemplo asume que no existen ganancias y pérdidas actuariales no reconocidas a 31 de diciembre de 2010. Si existiese un importe de ganancias y pérdidas actuariales no reconocidas a 31 de diciembre de 2010 de acuerdo con la NIC 19 actual, parte podría haberse reconocido en 2011 de acuerdo con el método de la banda de fluctuación.

NIC 19 actual

El impacto sobre el estado de situación financiera es el siguiente:

	2011	2010
Activos afectos al plan	14.920	14.000
Obligación por prestaciones definidas	(17.410)	(15.000)
Déficit del plan	(2.490)	(1.000)
Ganancias (pérdidas) actuariales no reconocidas acumulativas – fuera de balance	(1.820)	-
Pasivo del balance	(670)	(1.000)

NIC 19 modificada		
El impacto sobre el estado de situación financiera es el siguiente:		
	2011	2010
Activos afectos al plan	14.920	14.000
Obligación por prestaciones definidas	(17.410)	(15.000)
Déficit del plan	(2.490)	(1.000)
Ganancias (pérdidas) actuariales no reconocidas acumulativas – fuera de balance	-	-
Pasivo del balance	(2.490)	(1.000)

Ejemplo 2 – Contabilidad de planes de prestaciones definidos incluidos los costes de los servicios pasados

La siguiente información guarda relación con el plan de pensiones¹ de la Sociedad K:

Activos afectos al plan a 1 de enero de 2011	95.000
Obligación por prestaciones definidas a 1 de enero de 2011	100.000
Pérdidas netas actuariales no reconocidas a 1 de enero de 2011	20.000
Vida activa media restante de los empleados a 1 de enero de 2011	10 años
Coste de los servicios durante 2011	9.000
Tipo de descuento a 1 de enero de 2011	10%
Rendimiento esperado de los activos afectos al plan a 1 de enero de 2011	10.000
Pérdidas netas actuariales surgidas en 2011 (NIC 19 actual)	2.000
Pérdida por nueva valoración surgida en 2011 (NIC 19 actual) ²	1.500
Coste de los servicios pasados a 1 de enero de 2011	3.000
Periodo para la irrevocabilidad de los costes de los servicios pasados	3 años

De acuerdo con la NIC 19 actual, K opta por reconocer el importe mínimo de ganancias y pérdidas actuariales según el método de la banda de fluctuación.

NIC 19 actual	
El coste por pensiones reconocido durante el ejercicio estará formado de la siguiente forma:	
Coste de los servicios del ejercicio corriente	9.000
Intereses netos	-
Costes por intereses (10% x 100.000)	10.000
Rendimiento esperado de los activos afectos al plan	(10000)
Intereses netos	-
Coste de los servicios pasados (3.000 / 3)	1.000
Pérdidas actuariales reconocidas ((20.000 - (100.000 x 10%)) / 10)	1.000
Coste neto del ejercicio reconocido en resultados:	11.000

NIC 19 modificada

El coste por pensiones reconocido durante el ejercicio estará formado de la siguiente forma:

Coste de los servicios del ejercicio corriente	9.000
Coste neto por intereses ³ (10% x 5.000)	500
Coste de los servicios pasados	3.000
Coste neto del ejercicio reconocido en resultados	12.500
Nuevas valoraciones reconocidas en otro resultado global	1.500
Coste neto del ejercicio reconocidos en el resultado global total:	14.000

¹ Se ignoran implicaciones fiscales y costes administrativos.

² La diferencia de 500 entre las pérdidas netas actuariales surgidas en 2011 de acuerdo con la NIC 19 actual y las pérdidas por nueva valoración surgidas en 2011 de acuerdo con la norma modificada se produce porque el rendimiento esperado de los activos afectos al plan es más elevado que el tipo de descuento, lo que implica que se excluye más del rendimiento total de los activos afectos al plan de resultados bajo la norma modificada.

³ Los costes por intereses se basan en el pasivo neto por prestaciones definidas al inicio del ejercicio asumiendo que no se producen cambios materiales durante el ejercicio (100.000 - 95.000).

La siguiente tabla ilustra una posible forma de presentar los importes calculados según la norma modificada en el estado del resultado global:

Resultados	2011
Ingresos ordinarios	XXX
Costes de bienes vendidos ¹	12.000
Margen bruto	XXX
Otros gastos de negocio	XXX
Ingresos de explotación totales	XXX
Costes financieros	500
Beneficio antes de impuestos	XXX
Gastos por impuestos	XXX
Resultado del ejercicio	XXX
Otro resultado global	
Nuevas valoraciones del plan de prestaciones definidas	1.500
Impuestos sobre nuevas valoraciones	XXX
Otro resultado global total	XXX
Resultado global total	XXX

¹ Suponiendo que las prestaciones son atribuibles en su totalidad a los empleados de producción y que no se capitaliza ningún importe. Este importe incluye el coste de los servicios del ejercicio corriente de 9.000 y el coste por los servicios pasados de 3.000.

Ejemplo 3 - El efecto del límite del activo

La Sociedad B proporciona a los empleados prestaciones bajo un plan de prestaciones definidas. Los importes reconocidos en relación con el plan en los estados financieros consolidados de la Sociedad B a 31 de diciembre de 2010 y a 31 de diciembre de 2011 y su conciliación se indican a continuación. La Sociedad B ha determinado que el límite del reconocimiento de un activo neto por prestaciones definidas en relación con el plan es 100 tanto al inicio como al cierre del ejercicio.

	Obligación por prestaciones definidas	Valor razonable de los activos afectos al plan	El efecto del límite del activo	Activo neto por prestaciones definidas
Saldos de apertura determinados a 31 de diciembre de 2010	(1.000)	1.300	(200)	100
Coste de los servicios	(50)		(20) (200 x 10%)	(50)
Coste neto por intereses con un tipo de descuento del 10%	100 (1.000 x 10%)	130 (1.300 x 10%)		10 (100 x 10%)
Importes totales antes del cálculo de las nuevas valoraciones	(1.150)	1.430	(220)	60
Nuevas valoraciones	(50) (1.200 - 1.150)	70 (1.500 - 1.430)	20 (200 - 220)	40
Saldos de cierre determinados a 31 de diciembre de 2011	(1.200)	1.500	(200)	100

NIC 19 actual

Los ingresos por intereses totales ascienden a 30, y están formados por:

- costes por intereses de la obligación por prestaciones definidas de 100; y
- asumiendo que el rendimiento esperado de los activos afectos al plan es también del 10 por ciento, los ingresos por intereses de los activos afectos al plan es de 130.

NIC 19 modificada

Los ingresos por intereses netos del ejercicio 2011 es de 10 y pueden desagregarse de la siguiente forma:

- costes por intereses de la obligación por prestaciones definidas de 100;
- ingresos por intereses de los activos afectos al plan de 130; y
- costes por intereses sobre el efecto del límite del activo de 20.

Estos importes se reconocen de acuerdo tanto con la norma actual como con la modificada en resultados. La diferencia entre los importes proviene del interés calculado sobre el efecto del límite del activo. Si bien bajo la norma modificada este importe es parte de los intereses netos, de acuerdo con la NIC 19 actual es parte de las ganancias y pérdidas actuariales.

NIC 19 actual

Las ganancias actuariales de 20 se reconocen en función de la política contable elegida por la Sociedad B, y están compuestas por los siguientes elementos:

- pérdidas actuariales de la obligación por prestaciones definidas de 50; y
- las ganancias actuariales de los activos afectos al plan de 70 (rendimiento real de 200 menos el rendimiento esperado de 130).

NIC 19 modificada

La ganancia de la nueva valoración de 40 se reconoce en otro resultados global y está formada por lo siguiente:

- pérdidas actuariales de la obligación por prestaciones definidas de 50;
- el rendimiento de los activos afectos al plan, salvo los importes incluidos en los intereses netos del activo neto por prestaciones definidas; y
- el cambio en el efecto del límite del activo, salvo los importes incluidos en los intereses netos del activo neto por prestaciones definidas, de 20.

De nuevo, la diferencia entre los importes proviene del interés calculado sobre el efecto del límite del activo. Asimismo, debería indicarse que si el tipo esperado del rendimiento de los activos de acuerdo con la NIC 19 actual había sido distinto al tipo de descuento, provocaría una mayor diferencia entre los importes reconocidos bajo las dos versiones de la norma.

6. Otros asuntos

6.1 Aclaración de la información intermedia

El proyecto de norma no ha propuesto cambios a la información intermedia de acuerdo con la NIC 34 Información financiera intermedia en relación con los planes de prestaciones definidas. Sin embargo, los participantes del proyecto de norma plantearon diversas cuestiones, entre las que se incluyen:

- la frecuencia con la que deben realizarse nuevas valoraciones del pasivo (activo) neto por prestaciones definidas, esto es, si debe volver a valorarse en cada fecha de presentación de la información intermedia o sólo cuando se produzca un evento significativo como una liquidación o reducción;
- si la nueva valoración fuera considerada necesaria por la entidad durante un periodo contable intermedio o requerida por la NIC 34 en cada fecha de presentación de la información intermedia, entonces las hipótesis subyacentes al cálculo del coste de los servicios del ejercicio corriente y los intereses netos del próximo periodo intermedio deberían fijarse al inicio del ejercicio o actualizarse en función de las hipótesis utilizadas en la fecha de la nueva valoración intermedia; y
- si la base sobre la que se determinan los intereses netos, esto es, el pasivo (activo) neto por prestaciones definidas, que se multiplica por el tipo de descuento debe volver a valorarse en cada fecha de presentación de la información y la nueva valoración se utiliza como una base actualizada para los intereses netos del próximo periodo intermedio; o se promedian durante el periodo que va desde el inicio del ejercicio financiero y el cierre del periodo sobre el que se informa.

NIC 19R.BC58

El IASB ha decidido no realizar modificaciones en relación con la información intermedia.

NIC 19R.BC60, BC61

Sin embargo, ha aclarado que no siempre es necesario realizar una nueva valoración completa de los activos afectos al plan y la obligación por prestaciones definidas en cada periodo intermedio de acuerdo con la NIC 19 y NIC 34 actuales, ya que ambas normas indican que una entidad debe adoptar juicios de valor para determinar si es necesaria esta nueva valoración. La supresión del método de la banda de fluctuación, con el consecuente reconocimiento de las nuevas valoraciones en el periodo en el que surgen, conllevará una mayor probabilidad de que las nuevas valoraciones tengan un efecto material en los importes reconocidos en los estados financieros. Sin embargo, en opinión del IASB, requerir que se realice una nueva valoración del pasivo (activo) neto por prestaciones definidas en cada fecha de presentación de la información intermedia provocaría una exención de los principios generales incluidos en la NIC 34.

NIC 19R.BC62-64, 34.28, 29

En relación con la cuestión de si las hipótesis subyacentes al cálculo del coste de los servicios del ejercicio corriente y los intereses netos deberían fijarse al inicio del ejercicio o actualizarse después de una nueva valoración intermedia, el IASB ha señalado que actualizar las hipótesis en las diversas nuevas valoraciones intermedias no estaría en línea con los requerimientos de la NIC 34. En concreto, según la NIC 34 la frecuencia de la presentación de la información no debería afectar a la valoración de los resultados anuales de la entidad.

NIC 19R.123

Los requerimientos incluidos en la norma modificada para el cálculo de los intereses netos del pasivo (activo) neto por prestaciones definidas indican claramente que esto se determina multiplicando el pasivo (activo) neto por prestaciones definidas por el tipo de descuento específico, ambos *según lo determinado al inicio del ejercicio anual*. El cálculo tiene en cuenta los cambios en el pasivo (activo) por prestaciones definidas durante el ejercicio como resultado de las aportaciones y los pagos de prestaciones.

6.2 Planes multiempresariales

No se han producido cambios en la contabilidad de la participación permanente en un plan multiempresarial. No obstante, la norma modificada establece ahora la contabilidad que se debe aplicar cuando cesa la participación. El nuevo requerimiento consiste en que la entidad debería aplicar la NIC 37 al determinar cuándo reconocer y cómo valorar un pasivo que surge de la liquidación de un plan multiempresarial de prestaciones definidas, o la retirada por parte de una entidad de un plan multiempresarial de prestaciones definidas.

Los requerimientos de información adicionales para los planes multiempresariales introducidos en la norma modificada se analizan en el apartado 7.

Análisis – Posibles efectos de este cambio

Nuestra primera impresión es que los requerimientos habituales en materia de plazos de la NIC 37 se aplicarán cuando cese la participación. Dado que la NIC 19 actual no aborda este aspecto, este nuevo requerimiento podría provocar un cambio en el calendario y/o una valoración distinta cuando esto ocurra.

6.3 CINIIF 14: Prueba de límite del activo

ED.BC80

El proyecto de norma propone que la norma modificada debería incorporar, sin cambios sustantivos, los requerimientos de la CINIIF 14 según la modificación de noviembre de 2009. Además, el proyecto de norma propone aclarar que un nivel mínimo de financiación es cualquier requerimiento *exigible* dirigido a que la entidad realice aportaciones para financiar un plan de prestaciones definidas a largo plazo

NIC 19R.BC272

No obstante, cuando el IASB finalizó la norma modificada, no decidió ni incorporar la CINIIF 14 en la norma modificada ni introducir la aclaración propuesta sobre lo que constituye un nivel mínimo de financiación. Concluyó que la incorporación de la CINIIF 14 a la norma modificada habría exigido cambios inevitables en la redacción utilizada que podrían haber sido interpretados como cambios sustantivos a los requerimientos de la interpretación. Esto podría haber tenido consecuencias imprevistas y provocado diversas interpretaciones en determinadas jurisdicciones. Por tanto, el IASB ha concluido que la CINIIF 14 debería permanecer como un documento independiente.

Análisis – Diversidad en la práctica

ED.BC80

Al proponer aclarar la definición de un nivel mínimo de financiación, el IASB ha establecido diversas prácticas en la interpretación de la frase. Nuestra primera impresión es que la decisión de no realizar esta aclaración significa que es probable que la diversidad práctica continúe en esta área.

7. Información a revelar

7.1 Planes de prestaciones definidas

La norma modificada cambia los requerimientos de información para planes de prestaciones definidas. Algunos de los requerimientos de información específicos repiten o modifican sólo ligeramente los requerimientos vigentes pero una serie de informaciones a revelar específicas son nuevas o son requerimientos que se han ampliado considerablemente (se indican con el símbolo [#]).

NIC 19R.33, 34

Cuando una entidad participa en un plan de prestaciones definidas multiempresariales y utiliza la contabilidad para prestaciones definidas, la norma modificada sigue el enfoque de la NIC 19 actual y exige que se aporten todas las informaciones enumeradas más adelante. La información adicional introducida por la norma modificada se establece en el apartado 7.2 junto con la información que se ha ampliado de forma significativa y que deben presentarse cuando una entidad utiliza la contabilidad de las aportaciones definidas para su participación en un plan de prestaciones definidas multiempresariales.

NIC 19R.149

De acuerdo con una nueva exención de la información a revelar analizada en el apartado 7.3, todas estas informaciones deben ser realizadas por parte de la entidad que participa en un plan de prestaciones definidas de un grupo y contabiliza una distribución del coste de la prestación definida neta. Cuando en su lugar contabiliza la aportación a pagar durante el ejercicio como si el plan fuera un plan de aportaciones definidas (véase 7.3), sólo son necesarias las informaciones a revelar que se señalan a continuación con el símbolo [*]. Este método diferencial en cuanto a la información a revelar es el mismo que el incluido en la NIC 19 actual. Asimismo, las informaciones a revelar adicionales que deben realizarse en relación con los planes de prestaciones definidas del grupo se establecen en el apartado 7.3.

NIC 19R.BC244

La norma modificada elimina parte de los requerimientos de información existentes. En concreto, elimina el requerimiento previo de revelar la información histórica de cinco años sobre los importes incluidos en estado de situación financiera y ajustes por experiencia. El IASB ha concluido que esta información a revelar es redundante ya que está disponible en los estados financieros de ejercicios anteriores

NIC 19R.135

Según la norma modificada, las informaciones a revelar se basan en tres objetivos:

- las características y los riesgos asociados a los planes de prestaciones definidas;
- la identificación y explicación de los importes incluidos en los estados financieros derivados de planes de prestaciones definidas; y
- una descripción de cómo afectan los planes de prestaciones definidas al importe, calendario e incertidumbre de los flujos de efectivo futuros.

NIC 19R.136, 137

Las informaciones a revelar requeridas de acuerdo con la norma modificada son amplias y, además, si los requerimientos establecidos en la norma no son suficientes para cumplir los tres objetivos, las entidades deben proporcionar más detalles hasta que se cumplan. Al considerar los objetivos, una entidad considera si los usuarios de los estados financieros necesitan información adicional para evaluar la información cuantitativa que se revela. Como ejemplo, la norma modificada establece que una entidad podría presentar un análisis del valor actual de la obligación por prestaciones definidas en importes según la naturaleza, características y riesgos de la obligación, distinguiendo:

- entre importes pertenecientes a partícipes activos, partícipes con pensiones diferidas y personas jubiladas;
- entre prestaciones irrevocables y las que han sido devengadas pero aún no son prestaciones irrevocables; o
- entre prestaciones revocables, importes atribuibles a futuros incrementos salariales y otras prestaciones.

NIC 19R.139-147

La siguiente tabla proporciona un resumen de las informaciones a revelar significativas de la norma modificada.

<p>[#] [*]</p> <p>[#] [*]</p> <p>[#] [*]</p>	<p>Características y riesgos asociados a los planes de prestaciones definidas</p> <p>Descripción narrativa sobre las características de los planes de prestaciones definidas de la entidad, incluido:</p> <ul style="list-style-type: none"> • la naturaleza de las prestaciones proporcionadas con arreglo al plan; • una breve descripción del marco regulatorio por el que se rige el plan; y • detalles de cualquier otra responsabilidad de la entidad en torno a la gestión del plan, por ejemplo responsabilidades de administradores o miembros del consejo del plan. <p>Descripción narrativa de los riesgos a los que el plan expone a la entidad, centrados en riesgos poco habituales, específicos de la entidad o específicos del plan, y de cualquier concentración significativa de riesgos.</p> <p>Descripción narrativa de las modificaciones, reducciones y liquidaciones del plan.</p>
<p>[#]</p> <p>[#]</p> <p>[#]</p> <p>[#]</p>	<p>Identificación y explicación de los importes incluidos en los estados financieros derivados de planes de prestaciones definidas</p> <p>La conciliación numérica desde el saldo de apertura hasta el saldo de cierre para cada uno de los siguientes elementos:</p> <ul style="list-style-type: none"> • el pasivo (activo) neto por prestaciones definidas, reflejando conciliaciones separadas para: <ul style="list-style-type: none"> – activos afectos al plan; – el valor actual de la obligación por prestaciones definidas; y – el efecto del límite del activo; y • derechos de reembolso (junto con una explicación de la relación entre los derechos de reembolso y la obligación relacionada). <p>Para estas conciliaciones deberían mostrarse cada uno de los siguientes elementos:</p> <ul style="list-style-type: none"> • coste de los servicios del ejercicio corriente; • ingresos o gastos por intereses; • las nuevas valoraciones del pasivo (activo) neto por prestaciones definidas, reflejando por separado: <ul style="list-style-type: none"> – el rendimiento de los activos afectos al plan, salvo los importes presentados como ingresos por intereses; – las ganancias y pérdidas actuariales y las ganancias y pérdidas por experiencia surgidas de cambios en hipótesis demográficas; – las ganancias y pérdidas actuariales y las ganancias y pérdidas por experiencia surgidas de cambios en hipótesis financieras; y – el efecto del límite del activo en un activo por prestaciones definidas (junto con los detalles de cómo la entidad ha determinado la máxima prestación económica, por ejemplo, si dichas prestaciones tendrían forma de refinanciación, reducciones en aportaciones futuras o se trata de una combinación de ambas); • el coste de los servicios pasados (incluidas las reducciones) y las ganancias y pérdidas surgidas de liquidaciones, que no deben distinguirse si se producen de forma conjunta; • el efecto de las variaciones en los tipos de cambio; • la aportaciones al plan, reflejando por separado las de la empresa y las de los participantes del plan; • los pagos provenientes del plan, reflejando por separado el importe pagado en relación con las liquidaciones; y • los efectos de las combinaciones de negocio y enajenaciones.

<p>[#] [*]</p> <p>[#] [*]</p> <p>[*]</p>	<p>La información numérica desagregando el valor razonable de los activos afectos al plan en categorías que distinguen la naturaleza y riesgos de dichos activos, subdividiendo cada categoría de activos afectos al plan entre los que cuentan con un precio de mercado cotizado en un mercado activo y los que no. Por ejemplo, podría revelarse el valor razonable de los derivados mantenidos, segregados por tipo de riesgo subyacente.</p> <p>El valor razonable de los instrumentos financieros transferibles propios de la entidad que se mantienen como activos afectos al plan y el valor razonable de los activos afectos al plan utilizados por la entidad.</p> <p>Las hipótesis actuariales significativas utilizadas para determinar la obligación por prestaciones definidas. Dicha información se realizará en términos absolutos, esto es, como un porcentaje absoluto, y no únicamente como un margen entre diferentes porcentajes u otras variables. Cuando una entidad revele información agrupada por totales para diferentes clases de planes, estos datos se suministrarán en la forma de medias ponderadas o utilizando rangos de valores relativamente pequeños.</p>
<p>[#]</p> <p>[#]</p> <p>[#] [*]</p> <p>[*]</p> <p>[#]</p>	<p>La forma en que los planes de prestaciones definidas podrían afectar al importe, calendario e incertidumbre de los flujos de efectivo futuros de la entidad.</p> <p>Análisis de sensibilidad, de la siguiente forma:</p> <ul style="list-style-type: none"> • el efecto de un cambio en la obligación por prestaciones definidas para cada una de las hipótesis actuariales significativas razonablemente posibles al cierre del periodo sobre el que se informa; • los métodos e hipótesis utilizados para la preparación del análisis anterior y las limitaciones de dichos métodos; y • los detalles de los cambios habidos desde el ejercicio anterior en los métodos e hipótesis utilizados, así como las razones de tales cambios. <p>Descripción narrativa de las estrategias de correlación de activos-pasivos utilizadas por el plan o la entidad, incluido el uso de anualidades y otras técnicas, como swaps por longevidad, para gestionar los riesgos.</p> <p>Para indicar el efecto del plan de prestaciones definidas sobre los flujos de efectivo futuros de la entidad, una entidad deberá revelar:</p> <ul style="list-style-type: none"> • una descripción narrativa de los acuerdos de financiación y las políticas de financiación que afectan a las futuras aportaciones; • las aportaciones esperadas al plan durante el siguiente periodo anual sobre el que se informa; e • información sobre el perfil de madurez de la obligación por prestaciones definidas.

- NIC19R.136, 138* Según la norma modificada, la entidad considerará el nivel de detalle necesario para cumplir sus objetivos de información a revelar y qué énfasis dará a cada uno de los distintos requerimientos. Asimismo, evaluará si toda o parte de la información a revelar debería desagregarse para distinguir los planes o grupos de planes con riesgos materialmente diferentes.
- NIC 19R.BC237* Según la norma modificada, la información sobre el análisis de sensibilidad se proporciona sólo sobre la obligación por prestaciones definidas, incluso aunque el IASB reconozca que el análisis de sensibilidad del pasivo (activo) neto por prestaciones definidas sería de mayor utilidad. Sin embargo, ha determinado que este análisis potencialmente más útil no debería ser necesario ya que, por ejemplo, mostrar cómo respondería el valor razonable de los títulos a los cambios en las hipótesis utilizadas para valorar el valor actual de la obligación por prestaciones definidas sería complejo y difícil de llevar a cabo.

Análisis – Posibles efectos de este cambio

NIC 19.122

En el momento de la adopción de la norma modificada, una entidad deberá tener en cuenta no sólo el nivel de detalle necesario para cumplir los objetivos de información a revelar de la norma modificada, sino también la forma en que presenta la información. La agregación o desagregación de sus informaciones a revelar debe cumplir el objetivo, de forma que los planes que tengan riesgos materialmente diferentes se distingan de forma correcta, pero para hacerlo debe garantizar que la información útil no se oculta mediante la inclusión de una gran cantidad de información insignificante o la agregación de partidas que tienen distintas características. La agregación o desagregación podría ser diferente de la aplicada en la actualidad de acuerdo con la NIC 19, que indica simplemente que todas las informaciones agrupadas deberían ser "las más útiles" y proporciona una serie de ejemplos.

El requerimiento de presentar las informaciones adicionales de acuerdo con la norma modificada podría implicar la realización de un trabajo considerable de cara a garantizar que se obtiene toda la información necesaria. En concreto, cuando se proporcionan prestaciones definidas a empleados de diversos países, las entidades podrían verse ante la complicada tarea de garantizar que esta información se obtiene de forma uniforme en los diferentes países y se reúne a nivel de grupo. La clave será una planificación detallada y anticipada.

Análisis – Exención transitoria

Para los que adopten la norma modificada antes del 1 de enero de 2014, establece algunas exenciones transitorias en el primer conjunto de estados financieros preparados bajo la norma modificada en relación con la información comparativa para las informaciones a revelar necesarias respecto de la sensibilidad de la obligación por prestaciones definidas (véase el apartado11).

7.2 Planes multiempresariales

- NIC19R.33, 19.29* Si una entidad participa en un plan de prestaciones definidas multiempresarial y cuenta con información suficiente disponible para poder utilizar la contabilidad de prestaciones definidas, las informaciones a revelar serán todas las incluidas en el apartado 7.1. De acuerdo con la NIC 19 actual también se aporta el conjunto completo de informaciones a revelar.
- NIC 19R.148* Además, de acuerdo con la norma modificada, la entidad debe aportar la información a revelar indicada en los tres primeros puntos de la tabla que se proporciona más adelante.
- NIC 19R.34* Sin embargo, si una entidad participa en un plan de prestaciones definidas multiempresarial y en su lugar contabiliza el plan como si fuera un plan de aportaciones definidas, las únicas informaciones a revelar son las establecidas en la tabla que se proporciona más adelante.

NIC 19R.148

La información a revelar incluida en la norma modificada específica para la participación en un plan de prestaciones definidas multiempresarial son las siguientes:

- una descripción de los acuerdos de financiación, incluido el método utilizado para determinar el tipo de las aportaciones de la entidad y los niveles mínimos de financiación;
- una descripción que determine en qué medida puede ser responsable la entidad del plan de cara a las obligaciones de otras entidades con arreglo a los términos y condiciones del plan multiempresarial;
- una descripción de las distribuciones de déficit o superávit acordadas tras la liquidación del plan o la retirada por parte de la entidad del plan; y
- si la entidad contabiliza su participación en un plan de prestaciones definidas multiempresarial como si fuera un plan de aportaciones definidas, se debe revelar:
 - el hecho de que el plan es de prestaciones definidas **[A]**;
 - las razones por las que no está disponible la información suficiente para permitir a la entidad contabilizarlo como un plan de prestaciones definidas **[A]**;
 - las aportaciones esperadas al plan durante el siguiente periodo anual sobre el que se informa;
 - la información sobre cualquier déficit o superávit en el plan que podría afectar al importe de futuras aportaciones, incluida la base utilizada para determinar ese déficit o superávit y las implicaciones, si las hubiera, para la entidad **[A]**; y
 - una indicación del nivel de participación de la entidad en el plan en comparación con otras entidades participantes. La norma modificada sugiere diversas formas en las que podría determinarse esto.

NIC 19.30

[A] Estos requerimientos repiten las pocas informaciones a revelar exigidas por la NIC 19 actual cuando la entidad contabiliza la participación en un plan de prestaciones definidas multiempresarial como si fuera un plan de aportaciones definidas.

Análisis – Posibles efectos de este cambio

Si una entidad utiliza la contabilidad de prestaciones definidas o aportaciones definidas para su participación en un plan de prestaciones definidas multiempresarial, la norma modificada requiere que se presenten otras informaciones a revelar. Garantizar que se obtiene toda la información necesaria podría requerir un trabajo considerable. En concreto, cuando se proporcionan prestaciones definidas a empleados de diversos países, las entidades podrían verse ante la complicada tarea de garantizar que esta información se obtiene de forma uniforme en los diferentes países y se reúne a nivel de grupo. La clave será una planificación detallada y anticipada.

7.3 Planes de grupo

NIC 19R.40, 41

La norma modificada no altera el método dirigido a abordar los planes de grupo (planes de prestaciones definidas que comparten riesgos entre diversas entidades bajo control común, p.ej., una dominante y sus dependientes).

Lo mismo sucede con las informaciones a revelar, salvo cuando la información a revelar del plan de prestaciones definidas independiente que se aportará también para los planes de grupo haya cambiado con arreglo a la norma modificada, y salvo la exención detallada a continuación.

NIC 19R.149

Las informaciones a revelar necesarias en relación con la participación en un plan de grupo de prestaciones definidas son las siguientes:

- el acuerdo contractual o la política establecida para cargar el coste por la prestación definida neta, o bien el hecho de que no existe esa política;
- la política para determinar la aportación a pagar por la entidad; y
- si la entidad contabiliza una distribución del coste por la prestación definida neta, toda la información que guarde relación con el plan en su totalidad requerida por la norma modificada para un plan de prestaciones definidas (véase 7.1); o
- si en su lugar la entidad contabiliza la aportación a pagar durante el periodo como si el plan fuera un plan de aportaciones definidas, entonces una parte específica de toda la información que guarde relación con el plan en su totalidad requerida por la norma modificada para un plan de prestaciones definidas, según lo indicado con el símbolo **[*]** en el apartado 7.1.

NIC 19R.150

En la norma modificada se incluye una nueva exención de la información a revelar para los dos últimos conjuntos de informaciones a revelar enumerados. De acuerdo con esto, en su lugar puede revelarse la información necesaria mediante referencias cruzadas a informaciones incluidas en los estados financieros de otra entidad del grupo si:

- los estados financieros de dicha entidad del grupo identifican y revelan por separado la información necesaria sobre el plan; y
- los estados financieros de dicha entidad del grupo están disponibles para los usuarios de los estados financieros en los mismos términos que los estados financieros de la propia entidad sobre la que se informa y al mismo tiempo o con anterioridad a los estados financieros de la entidad.

Análisis – Posibles efectos de este cambio

Nuestra primera impresión es que la nueva, y práctica, capacidad para establecer referencias cruzadas en determinados casos con las informaciones a revelar en los estados financieros de otra entidad del grupo será bien recibida ya que evitará la duplicación de información entre los estados financieros y ayudará, ligeramente, a reducir la extensión general de los estados financieros.

Sin embargo, la necesidad de que esta información esté disponible bajo los mismos términos, y criterios temporales, podría limitar el uso práctico de esta exención.

7.4. Otras informaciones a revelar sobre prestaciones post-empleo

La norma modificada no altera el recordatorio de la NIC 19 actual de que podrían ser pertinentes determinados requerimientos de revelación de información de otras normas.

NIC 19R.151

En el caso de que así lo requiera la NIC 24 Información a revelar sobre partes vinculadas, la entidad revelará información sobre:

- transacciones entre partes vinculadas con planes de prestaciones post- empleo; y
- prestaciones post-empleo para el personal clave de la dirección.

NIC 19R.152

En el caso de que fuera obligatorio según la NIC 37, la entidad revelará información sobre los pasivos contingentes que pudieran surgir respecto de las obligaciones por prestaciones post-empleo.

8. Prestaciones a los empleados a corto y otras a largo plazo

NIC 19R.8

La norma modificada altera la definición de las prestaciones a los empleados a corto y otras a largo plazo para que quede claro que la distinción entre las dos depende de cuándo espera la entidad que se liquide la prestación. En la actualidad, las retribuciones a los empleados a corto plazo son aquellas cuya liquidación está prevista antes del término de los doce meses siguientes al cierre del ejercicio anual en el que los empleados han prestado el servicio correspondiente.

La distinción entre prestaciones a los empleados a corto y otras a largo plazo afecta a la valoración y reconocimiento de la obligación, no sólo a su clasificación en el estado de situación financiera.

De acuerdo con las definiciones modificadas:

- Las *retribuciones a los empleados a corto plazo* son las remuneraciones a los empleados (distintas de las indemnizaciones por cese) cuya liquidación está prevista antes del término de los doce meses siguientes al cierre del ejercicio anual en el que los empleados han prestado el servicio correspondiente; y
- *Otras retribuciones a los empleados a largo plazo* se definen por defecto como todas las demás prestaciones a los empleados distintas de las retribuciones a los empleados a corto plazo, prestaciones post-empleo e indemnizaciones por cese.

Por tanto se han realizado tres modificaciones.

- La clasificación se basa en cuándo la entidad espera que se liquide la prestación, en lugar de cuando debe liquidarse.
- Se ha incluido un requerimiento relativo a la "totalidad".
- La expresión "anual sobre el que se informa" ha sido incluida después de "periodo" para establecer con mayor claridad el significado de este término en la definición. Esta inclusión aclara que se trata del periodo de 12 meses después del cierre del periodo anual sobre el que se informa, en lugar del cierre del ejercicio completo durante el que se obtiene la prestación en su totalidad.

NIC 19R.10

Asimismo, la norma modificada proporciona nuevas directrices sobre la necesidad o no de reclasificar entre las prestaciones a los empleados a corto y otras a largo plazo. La reclasificación de una prestación a los empleados a corto plazo como otras a largo plazo no debe producirse si las expectativas de la entidad en cuanto al plazo de liquidación cambian temporalmente.

Sin embargo, la prestación debe reclasificarse si las expectativas de la entidad en cuanto al plazo de liquidación cambian por motivos distintos a la temporalidad. Esto implicaría cambiar la base de valoración y reconocimiento de la prestación del enfoque lineal a otro método más complejo a largo plazo.

NIC 19R.10

Además, la norma modificada incluye un requerimiento para considerar la clasificación de una prestación si cambian sus características, dando el ejemplo de un cambio de una prestación no acumulada a una acumulada. La entidad deberá considerar si la prestación todavía sigue cumpliendo la definición de prestación a los empleados a corto plazo.

Análisis – Posible reclasificación de prestaciones

Al adoptar la norma modificada, una entidad deberá reconsiderar la clasificación existente de sus prestaciones a los empleados como a corto u otras a largo plazo. Asimismo, las entidades tendrán que mantener las clasificaciones bajo revisión en el caso de que las expectativas cambien por razones no temporales.

Como ejemplo, consideremos una entidad que permite que el derecho a vacaciones se arrastre de un ejercicio a otro y que pueda ser utilizado por el empleado en el momento que desee, registrándose estas vacaciones según el método LIFO. En tal caso, las vacaciones cogidas en el segundo ejercicio se registrarán primero en

relación con el derecho obtenido por el empleado en ese ejercicio y sólo se utilizará algún importe diferido del primer ejercicio si se ha utilizado el derecho de ese ejercicio en su totalidad.

Anteriormente, la provisión por vacaciones al cierre del primer ejercicio se habría clasificado como una prestación a los empleados a corto plazo, dado que el empleado podría utilizar todo el saldo de vacaciones en el segundo ejercicio. Según la norma modificada, si la entidad no espera que parte de la provisión de vacaciones al cierre del primer ejercicio se arrastre al segundo ejercicio, el derecho a vacaciones se clasificará como otras prestaciones a los empleados a largo plazo (sujeto a la forma en que la entidad decide aplicar el requerimiento relativo a la "totalidad", véase el siguiente apartado Análisis - Unidad contable).

Otro ejemplo sería cuando una entidad proporciona un bonus a sus empleados en relación con el servicio prestado en el primer ejercicio. Los empleados tienen derecho a utilizar el bonus desde la mitad del segundo ejercicio. Sin embargo, debido a las normas fiscales aplicables en el país en el que está ubicada la entidad, los empleados pagarán menos impuestos por sus bonus si utilizan su bonus después del cierre del tercer ejercicio, y no antes de esa fecha. Anteriormente, la provisión por bonus al cierre del primer ejercicio se habría clasificado como una prestación a los empleados a corto plazo, dado que los empleados podrían utilizar todo el saldo en el segundo ejercicio. Según la norma modificada, si la entidad no espera que parte de los bonus al cierre del primer ejercicio se utilicen en el segundo ejercicio, la provisión por bonus se clasificará como otras prestaciones a los empleados a largo plazo (sujeto a la forma en que la entidad decide aplicar el requerimiento relativo a la "totalidad", véase el siguiente apartado Análisis - Unidad contable).

La entidad deberá considerar por separado la presentación de la provisión como pasivo corriente o no corriente, aplicando los criterios normales de la NIC 1 para dicha clasificación.

NIC 1 69

Dado el cambio en el enfoque de cuándo debe liquidarse la prestación o cuándo se espera que ocurra, y la introducción del requerimiento relativo a la "totalidad" en la definición de prestaciones a los empleados a corto plazo, nuestra primera impresión es que las entidades podrían necesitar considerar el nivel en el que aplicarán este requerimiento, pero que determinadas prestaciones actualmente clasificadas como prestaciones a corto plazo podrían reclasificarse a otras a largo plazo en el momento en que se adopte la norma revisada.

Análisis – Unidad contable

La norma modificada no especifica directamente la unidad contable mediante la que evaluar cuándo se espera que una prestación sea "liquidada en su totalidad". Entre las posibilidades se incluye, por ejemplo, el nivel de prestaciones general para todos los empleados, para cada una de las prestaciones de cada uno de los empleados individuales, y en determinados subgrupos de los empleados.

NIC 19R.BC20,
BC21

Sin embargo, las bases para las conclusiones de la norma modificada establecen la conclusión del IASB de que la clasificación debería reflejar las características de las prestaciones, en lugar de las hipótesis demográficas o financieras en un momento determinado. Además, el IASB ha indicado que no sería práctica la clasificación de prestaciones empleado por empleado. Por tanto, nuestra primera impresión es que la clasificación debe realizarse para la totalidad de la prestación, para todos los empleados.

Análisis – Cambios temporales en las expectativas

NIC 19R.10

Según la norma modificada, una prestación a los empleados a corto plazo no debe clasificarse como a largo plazo si las expectativas de la entidad sobre los plazos de liquidación cambian sólo temporalmente. No aborda la reclasificación a corto plazo de otras prestaciones a los empleados a largo plazo. Nuestra impresión es que se aplicará lo contrario, esto es, que no habría necesidad de reclasificar otra prestación a los empleados a largo plazo como prestación a los empleados a corto plazo si las expectativas de la entidad en cuanto al plazo de liquidación cambian sólo temporalmente.

NIC 19R.BC20

Sin embargo, el IASB ha indicado su opinión de que una reclasificación a corto plazo de otra prestación a largo plazo es menos preocupante ya que, en tal caso, la valoración de la prestación a su importe no descontado no debería diferir materialmente de la valoración de la prestación a su valor actual.

9. Otras prestaciones a los empleados a largo plazo

El IASB ha propuesto en el proyecto de norma modificar las definiciones de prestaciones post-empleo y otras prestaciones a los empleados a largo plazo de cara a eliminar todas las diferencias existentes entre la contabilidad e información a revelar de las dos. En otras palabras, el proyecto de norma propone una categoría de prestaciones a los empleados a largo plazo que combinaría los requerimientos de reconocimiento, valoración e información de las prestaciones post-empleo y otras prestaciones a los empleados a largo plazo.

En la actualidad, otras prestaciones a los empleados a largo plazo se valoran de forma similar a las prestaciones post-empleo de aportaciones definidas, pero todas las ganancias y pérdidas actuariales y costes de los servicios pasados se reconocen de forma inmediata en resultados como parte de un único importe contabilizado en resultados.

NIC 19R.5(c), 152 Al finalizar la norma modificada, el IASB decidió no conservar la modificación propuesta, para que otras prestaciones a los empleados a largo plazo sigan siendo una clase independiente de prestaciones a los empleados. Además los requerimientos de reconocimiento, valoración e información de otras prestaciones a los empleados a largo plazo apenas han cambiado con respecto a los requerimientos actuales.

10. Indemnizaciones por cese

NIC 19R.159

Según la norma modificada, las indemnizaciones por cese sigue clasificándose por separado respecto de otras prestaciones a los empleados porque el hecho que provoca la obligación de pagar dichas indemnizaciones es el cese del empleo en lugar del servicio prestado por el empleado. Las indemnizaciones por cese pueden ser resultado de la decisión de la entidad de poner fin al empleo de un trabajador antes de la fecha normal de jubilación o de la decisión de un empleado de aceptar una oferta de indemnizaciones a cambio del cese de la relación laboral.

NIC 19R.161

Aunque las indemnizaciones son normalmente pagos que consisten en una cantidad única de dinero, a veces pueden consistir en:

- mejora de prestaciones post-empleo, ya sea directamente o indirectamente a través de un plan de prestaciones determinado; y
- pagos de salarios hasta el final de un periodo específico de tiempo, siempre que el empleado en cuestión no preste servicios posteriores que suministren prestaciones económicas a la entidad.

NIC 19R.162

La norma modificada proporciona dos indicadores útiles de que se otorga una prestación a los empleados a cambio de servicios:

- si la prestación está condicionada por el futuro servicio que se prestará, incluido si la prestación se incrementa en el caso de que se presten servicios adicionales; y
- si la prestación se proporciona de acuerdo con los términos de un plan de prestaciones a los empleados.

NIC 19R.163

Proporciona un ejemplo: si una entidad realiza una oferta de prestaciones disponibles durante más de un corto periodo de tiempo, o existe más de un corto periodo de tiempo entre la oferta y la fecha esperada del cese real, la entidad considera si ha establecido un nuevo plan de prestaciones a los empleados y de este modo si las prestaciones ofrecidas bajo el plan son indemnizaciones por cese o prestaciones post-empleo. Las prestaciones a los empleados proporcionadas de acuerdo con los términos de un plan de prestaciones a los empleados podrían ser indemnizaciones por cese si ambos son resultado de la decisión de una entidad de poner fin al empleo de un trabajador y no están condicionadas por el futuro servicio que se prestará.

Análisis – Clasificación de prestaciones

Nuestra primera impresión es que la inclusión de este ejemplo en la norma modificada servirá para determinar la clasificación adecuada en la práctica entre indemnizaciones por cese, prestaciones post-empleo y prestaciones a los empleados a corto plazo.

10.1 Reconocimiento

NIC 19.133

De acuerdo con la NIC 19, las indemnizaciones por cese se reconocen cuando la entidad se haya comprometido de forma demostrable a poner fin al empleo de un trabajador o grupo de trabajadores antes de la fecha normal de jubilación o a pagar indemnizaciones por cese como resultado de una oferta realizada para incentivar la baja voluntaria.

La norma modificada elimina el concepto de compromiso demostrable como base para el reconocimiento de los pagos por cese, al igual que se elimina de las reducciones (véase 3.4).

NIC 19R.165

Según la norma modificada, una entidad reconoce un pasivo y un gasto por indemnizaciones por cese en la fecha más temprana de las siguientes:

- cuando reconoce costes por una reestructuración dentro del alcance de la NIC 37 que incluya el pago de indemnizaciones por cese; y
- cuando ya no pueda retirar la oferta de dichas indemnizaciones.

NIC 19R.167

Para las indemnizaciones por cese a pagar como resultado de la decisión de una entidad de poner fin al empleo de un trabajador, según la norma modificada una entidad ya no puede retirar la oferta si dicha entidad ha comunicado un plan de indemnizaciones por cese a los empleados afectados cumpliendo los siguientes criterios:

- las acciones necesarias para realizar el plan indican que son improbables cambios significativos en el plan
- el plan identifica el número de empleados a cuyas relaciones laborales se pondrá fin, sus clases de empleo o funciones y sus ubicaciones (aunque el plan no tiene que identificar estos aspectos en el caso de empleados individuales), y la fecha de finalización prevista; y
- el plan establece con suficiente detalle las indemnizaciones por cese que recibirán los empleados para que dichos empleados puedan determinar el tipo e importe de las indemnizaciones que recibirán cuando se ponga fin a su relación laboral.

NIC 19R.166

Cuando las indemnizaciones por cese deban pagarse como resultado de la decisión de un empleado de aceptar una oferta de indemnizaciones a cambio del cese de la relación laboral, según la norma modificada la entidad ya no podrá retirar la oferta de indemnizaciones en la fecha más temprana de las siguientes:

- cuando el empleado acepta la oferta; y
- cuando entre en vigor una restricción (como un requerimiento legal, regulatorio o contractual) sobre la capacidad de la entidad de retirar la oferta.

10.2 Valoración

NIC 19R.169

Según la norma modificada, las indemnizaciones por cese se valoran durante el reconocimiento inicial, y los cambios posteriores se valoran y presentan según la naturaleza de la prestación a los empleados proporcionada. Así:

- si las indemnizaciones por cese se proporcionan como una mejora al plan de prestaciones post-empleo, la entidad aplica los requerimientos de las prestaciones post-empleo;
- si se espera que las indemnizaciones por cese se liquiden en su totalidad antes del término de los doce meses siguientes al cierre del periodo anual sobre el que se informa en el que se reconocen las indemnizaciones por cese, la entidad aplicará los requerimientos de las prestaciones a los empleados a corto plazo; y
- si no se espera que las indemnizaciones por cese se liquiden en su totalidad antes del término de los doce meses siguientes al cierre del periodo anual sobre el que se informa, la entidad aplicará los requerimientos de las prestaciones a los empleados a largo plazo.

En la actualidad, cuando las indemnizaciones por cese se van a pagar después de los doce meses posteriores al cierre del periodo sobre el que se informa, se descuentan utilizando un tipo de descuento que generalmente es de bonos u obligaciones empresariales de alta calidad. La norma modificada amplía las normas de valoración cuando no se espera que las indemnizaciones por cese se liquiden en su totalidad antes del término de los doce meses siguientes al cierre del periodo anual sobre el que se informa, y proporciona nuevos requerimientos si las indemnizaciones por cese se proporcionan como una mejora a un plan de prestaciones post-empleo.

Análisis – Posibles efectos de este cambio

Los cambios relacionados con los requerimientos de reconocimiento y valoración para indemnizaciones por cese son relevantes a todas las entidades que incurren en indemnizaciones por cese, aunque serán más significativos para las entidades que desarrollen planes de reestructuración ya que los ceses a menudo están asociados a este tipo de eventos.

En la actualidad, el reconocimiento de indemnizaciones por cese se realiza cuando la entidad se ha comprometido de forma demostrable al cese. La norma modificada requiere el reconocimiento en la fecha más temprana de las siguientes: cuando la entidad reconoce los costes de reestructuración relacionados o cuando ya no puede retirar la oferta de dichas indemnizaciones. En función de los detalles del cese, esto podría provocar un reconocimiento anticipado o posterior, y las entidades deberán considerar atentamente los hechos y circunstancias de sus acuerdos concretos.

Por ejemplo, si una entidad ha cumplido los criterios para el reconocimiento de una provisión por reestructuración de acuerdo con la NIC 37, pero todavía no le ha comunicado a los empleados que la reestructuración implicará despidos. Según la NIC 19 actual, la entidad cuenta con una obligación por costes de reestructuración antes de que cuente con una obligación para los costes por indemnizaciones por cese. Según la norma modificada, ambos se reconocerán en la fecha más temprana.

11. Fecha de vigencia y transición

- NIC 8.30, 19R.172 La fecha de vigencia para la aplicación de la norma modificada afectará a todos los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2013. Se permite la aplicación anticipada, siempre que se revele de forma pertinente. Las entidades que no opten por una adopción anticipada, deberán informar de este hecho y la información conocida o razonablemente estimable pertinente para la valoración del posible impacto que la aplicación de la norma modificada tendrá en los estados financieros de la entidad.
- NIC 19R.173 En general las modificaciones se aplicarán con carácter retroactivo de acuerdo con la NIC 8 *Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores*. Sin embargo, para los actuales encargados de la preparación de las NIIF existen dos excepciones a este requerimiento de aplicación:
- Una entidad no tiene que ajustar el importe en libros de los activos fuera del alcance de la NIC 19 (como existencias e inmovilizado material) para los cambios en los costes por prestaciones a los empleados que se incluyeron en los importes en libros antes de la fecha de aplicación inicial. La fecha de la aplicación inicial es el comienzo del ejercicio más antiguo presentado en los primeros estados financieros en los que la entidad adopte la norma modificada.
- Esta excepción se sustenta sobre la base de que restablecer el coste de estos importes podría resultar difícil. Por ejemplo, sin la excepción del inmovilizado material, la entidad debería establecer el importe amortizado de los costes de empleados incluidos en el importe en libros del inmovilizado material en la fecha de aplicación inicial, y debería revisar ese importe para reflejar los importes potencialmente distintos que podrían haber sido capitalizados si la norma modificada hubiera sido utilizada siempre. Esto podría ser un proceso complejo y largo.
- NIC 19R.BC269(b) • En los estados financieros de los ejercicios que comiencen antes del 1 de enero de 2014, la entidad no deberá presentar información comparativa para las informaciones a revelar necesarias sobre la sensibilidad de la obligación por prestaciones definidas. Sin esta excepción, las entidades no podrían haber contado con el plazo suficiente para recopilar la información necesaria.

Mediante una modificación indirecta de la NIIF 1 *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera*, la exención de proporcionar información de la sensibilidad comparativa también está disponible para los adoptantes por primera vez de las NIIF en periodos que comiencen antes del 1 de enero de 2014, si están obligados u optan por adoptar la norma modificada durante la transición. Sin embargo, aquellas entidades que no adopten la norma modificada en esta fase, o que sean adoptantes por primera vez de las NIIF en ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 2014, no estarán exentos de presentar esta información.

Análisis – Reunir información comparativa

Aquellas entidades que no cumplen las condiciones para la exención transitoria de la revelación de información de la sensibilidad comparativa deberán garantizar que se obtienen los datos necesarios como parte de su planificación para la adopción de la norma modificada, como parte de una transición general a las NIIF o de otra forma.

Actualmente, el reconocimiento de las indemnizaciones por cese sucede cuando la entidad está comprometida a la finalización del empleo. La norma modificada requiere su reconocimiento en el primero de estos sucesos, cuando la entidad reconoce los costes de reestructuración relacionados, o cuando no puede retirar la oferta de las indemnizaciones. Dependiendo de los términos de la finalización del empleo, podría resultar en un reconocimiento anterior o más tardío, y por ello, las entidades necesitarán tener cuidado con los hechos y circunstancias concretos de los acuerdos.

Por ejemplo, una entidad cumple el criterio de reconocimiento de una provisión por reestructuración de acuerdo con la NIC 37 pero todavía no ha comunicado a los empleados afectados que la reestructuración conlleva despidos. Bajo la actual NIC19, la entidad tiene la obligación de los costes de reestructuración con anterioridad a la obligación de los costes por despido de empleados relacionados. De acuerdo con la norma modificada, ambos costes se registrarían en la fecha más temprana.

Acerca de esta publicación

Esta publicación ha sido elaborada originalmente en inglés por KPMG International Financial Reporting Group (perteneciente a KPMG IFRG Limited).

Contenido

Nuestras publicaciones tituladas Primeras impresiones se elaboran con motivo de la aparición de una nueva Norma Internacional de Información Financiera (NIIF), una interpretación o alguna otra modificación significativa de los requerimientos de las NIIF. Contienen debates sobre los elementos clave de los nuevos requerimientos, hacen hincapié en áreas que pueden dar lugar a cambios en la práctica y proporcionan ejemplos que sirven de ayuda en la valoración del impacto de su aplicación.

En esta edición de Primeras impresiones se abordan los requerimientos de la NIC 19 modificada. El texto de esta publicación hace referencia a la NIC 19 modificada (2011) (NIC 19R), la actual NIC 19, la CINIIF 14 y considera determinada literatura, normas e interpretaciones de las NIIF publicadas a 30 de junio de 2011. Las notas que aparecen en el margen izquierdo sirven para identificar los correspondientes párrafos de las normas e interpretaciones.

En cualquier caso, y en general, será necesario llevar a cabo una interpretación exhaustiva de las NIIF para que una determinada empresa pueda aplicarlas a su situación, circunstancias y operaciones concretas. Por otro lado, parte de la información incluida en esta publicación se basa en interpretaciones de las NIIF realizadas por KPMG International Financial Reporting Group que pueden ir variando con la práctica.

Las NIIF comentadas, nuestra guía práctica sobre las NIIF, proporciona actualizaciones y complementos a las interpretaciones y ejemplos que contiene esta publicación mediante la inclusión de guías interpretativas adicionales. Las referencias incluidas en esta publicación hacen referencia a la edición del Insight into IFRS de 2010/2011.

Abreviaturas

En esta publicación, hemos utilizado las siguientes abreviaturas.

NIC	Norma Internacional de Contabilidad
IASB	Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad
NIIF	Norma Internacional de Información Financiera
Comité de Interpretaciones	Comité de Interpretaciones de las NIIF

De qué otra forma pueden ayudarle los profesionales de las firmas miembro de KPMG

En *Las NIIF comentadas* encontrará información más detallada sobre las distintas cuestiones contables que surgen de la aplicación de las NIIF.

Además de *Las NIIF comentadas*, disponemos de una serie de publicaciones que pueden servirle de ayuda adicional, como:

- IFRS compared to US GAAP
- Estados financieros ilustrativos para periodos anuales e intermedios
- IFRS Handbooks, que incluyen amplias directrices interpretativas y ejemplos ilustrativos para desarrollar o clarificar la aplicación práctica de una norma, incluido IFRS Handbook: First-time adoption of IFRSs.
- Publicaciones New on the Horizon, que analizan las últimas propuestas y documentos de debate.
- Newsletter, que ponen de relieve los últimos desarrollos contables
- Publicaciones IFRS Practice Issue, que analizan los requerimientos específicos de los pronunciamientos
- Publicaciones Primeras impresiones, que analizan los nuevos pronunciamientos
- Disclosure checklist (Cuestionario de información a revelar).

La información técnica relacionada con las NIIF se encuentra disponible en kpmg.com/ifrs y en kpmg.es/publicaciones.

Si desea consultar nuestra amplia selección de explicaciones orientativas y literatura relativas a contabilidad, auditoría y presentación de estados financieros, le recomendamos visite la página de Investigación Contable de KPMG (Accounting Research Online). Este servicio de suscripción por Internet puede ser una valiosa herramienta para todo aquel que desee mantenerse informado en el dinámico entorno financiero actual. Para probar el servicio de forma gratuita durante 15 días,

Diríjase a www.aro.kpmg.com y solicite su registro hoy.

Agradecimientos

Quisiéramos agradecer el trabajo y esfuerzo realizado por los principales autores de esta publicación: Hagit Keren, Lynn Percy y David Ward del KPMG International Standards Group

Quisiéramos agradecer también las valiosas aportaciones de los siguientes miembros del equipo responsable del área de retribuciones a los empleados.

Kees Bergwerff	KPMG en los Países Bajos
Kim Bromfield	KPMG en Sudáfrica
Yusuf Hassan	KPMG en Oriente Medio y Sur de Asia
Jeffrey Jones	KPMG en Estados Unidos
Gale Kelly	KPMG en Canadá
Michael Sten Larsen	KPMG en Dinamarca
Ralph Menschel	KPMG en México
Annie Mersereau	KPMG en Francia
Takanobu Miwa	KPMG en Japón
Jeffrey Jones	KPMG en Estados Unidos
Bruce Zirlen	KPMG en Hong Kong



La información aquí contenida es de carácter general y no va dirigida a facilitar los datos o circunstancias concretas de personas o entidades. Si bien procuramos que la información que ofrecemos sea exacta y actual, no podemos garantizar que siga siéndolo en el futuro o en el momento en que se tenga acceso a la misma. Por tal motivo, cualquier iniciativa que pueda tomarse utilizando tal información como referencia, debe ir precedida de una exhaustiva verificación de su realidad y exactitud, así como del pertinente asesoramiento profesional.

Este documento es una traducción del documento original en inglés elaborado por el International Standard Group de KPMG (perteneciente a KPMG IFRG Limited). En caso de diferencias prevalece la publicación original. El copyright de la publicación original es propiedad de KPMG IFRG Limited quien retiene todos los derechos sobre la misma.

© 2012 KPMG Auditores S.L., sociedad española de responsabilidad limitada, es una entidad afiliada a KPMG Europe LLP y firma miembro de la red KPMG de firmas independientes afiliadas a KPMG International Cooperative ("KPMG International"), sociedad suiza. Todos los derechos reservados.

KPMG y el logotipo de KPMG son marcas registradas de KPMG International Cooperative ("KPMG International"), sociedad suiza.