Este documento es un instrumento de documentación y no compromete la responsabilidad de las instituciones

►B

REGLAMENTO (UE) Nº 475/2012 DE LA COMISIÓN

de 5 de junio de 2012

que modifica el Reglamento (CE) nº 1126/2008, por el que se adoptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) nº 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, en lo relativo a la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 1 y a la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 19

(Texto pertinente a efectos del EEE)

(DO L 146 de 6.6.2012, p. 1)

Modificado por:

		Diario Oficial		
		n°	página	fecha
►M1	Reglamento (UE) nº 407/2013 de la Comisión de 23 de abril de 2013	L 121	44	3.5.2013

▼B

REGLAMENTO (UE) Nº 475/2012 DE LA COMISIÓN

de 5 de junio de 2012

que modifica el Reglamento (CE) nº 1126/2008, por el que se adoptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) nº 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, en lo relativo a la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 1 y a la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 19

(Texto pertinente a efectos del EEE)

LA COMISIÓN EUROPEA,

Visto el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea,

Visto el Reglamento (CE) nº 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio de 2002, relativo a la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad ([1]) y, en particular, su artículo 3, apartado 1,

Considerando lo siguiente:

(1) Mediante el Reglamento (CE) nº 1126/2008 de la Comisión ([2]) se adoptaron determinadas normas internacionales e interpretaciones existentes a 15 de octubre de 2008.

(2) El 16 de junio de 2011, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) publicó una serie de modificaciones de la NIC 1 Presentación de estados financieros – *Presentación de las partidas de otro resultado global* (en lo sucesivo, «modificaciones de la NIC 1»), y de la NIC 19 *Retribuciones a los empleados* (en lo sucesivo, «modificaciones de la NIC 19»). El objetivo de las modificaciones de la NIC 1 es clarificar la presentación del creciente número de partidas de otro resultado global, y facilitar a los usuarios de los estados financieros la distinción entre aquellas de dichas partidas que pueden reclasificarse posteriormente en resultados y aquellas otras que no se reclasificarán nunca en resultados. En cuanto a las modificaciones de la NIC 19, se trata de ayudar a los usuarios de los estados financieros a entender de qué manera los planes de prestaciones definidas afectan a la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la entidad. El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable y la información a revelar respecto de las retribuciones a los empleados.

(3) La consulta con el Grupo de Expertos Técnicos (TEG) del Grupo Consultivo Europeo en materia de Información Financiera (EFRAG) confirma que las modificaciones de la NIC 1 y la NIC 19 cumplen los criterios técnicos para su adopción, establecidos en el artículo 3, apartado 2, del Reglamento (CE) nº 1606/2002.

([1]) DO L 243 de 11.9.2002, p. 1.
([2]) DO L 320 de 29.11.2008, p. 1.

▼B

(4) Procede modificar el Reglamento (CE) nº 1126/2008 en consecuencia.

(5) Las medidas previstas en el presente Reglamento se ajustan al dictamen del Comité de Reglamentación Contable.

HA ADOPTADO EL PRESENTE REGLAMENTO:

Artículo 1

El anexo del Reglamento (CE) nº 1126/2008 queda modificado como sigue:

(1) La Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 1 *Presentación de estados financieros* queda modificada con arreglo a lo establecido en el anexo del presente Reglamento.

(2) La Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 1, la NIIF 5, la NIIF 7, la NIC 12, la NIC 20, la NIC 21, la NIC 32, la NIC 33 y la NIC 34 se modifican de conformidad con las modificaciones de la NIC 1, tal como figura en el anexo del presente Reglamento.

(3) La Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 19 *Retribuciones a los empleados* queda modificada con arreglo a lo establecido en el anexo del presente Reglamento.

(4) Las Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 1, la NIIF 8, la NIIF 13, la NIC 1, la NIC 24 y la Interpretación nº 14 del Comité de Interpretaciones de Normas (SIC) se modifican de conformidad con las modificaciones de la NIC 19, tal como figura en el anexo del presente Reglamento.

▼M1

Artículo 2

1. Todas las empresas aplicarán las modificaciones mencionadas en el artículo 1, puntos 1 y 2, a más tardar, desde la fecha de inicio de su primer ejercicio que comience el 1 de julio de 2012 o después de dicha fecha.

2. Todas las empresas aplicarán las modificaciones mencionadas en el artículo 1, puntos 3 y 4, a más tardar, desde la fecha de inicio de su primer ejercicio que comience el 1 de enero de 2013 o después de dicha fecha.

▼B

Artículo 3

El presente Reglamento entrará en vigor el tercer día siguiente al de su publicación en el *Diario Oficial de la Unión Europea*.

El presente Reglamento será obligatorio en todos sus elementos y directamente aplicable en cada Estado miembro.

▼B

ANEXO

NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD

NIC 1	**NIC 1** **Presentación de estados financieros – *Presentación de las partidas de otro resultado global***
NIC 19	**NIC 19** ***Retribuciones a los empleados***

«Reproducción permitida en el Espacio Económico Europeo. Todos los derechos reservados fuera del EEE, a excepción del derecho de reproducción para uso personal u otra finalidad lícita. Puede obtenerse más información del IASB en www.iasb.org»

▼B

MODIFICACIONES DE LA NIC 1

Presentación de estados financieros

Se modifica el párrafo 7.

7 Los siguientes términos se emplean en esta Norma con los significados que a continuación se especifican:

…

Las *notas* contienen información adicional a la presentada en el estado de situación financiera, estado o estados de resultados y otro resultado global, …

Se modifica el párrafo 10, se añade el párrafo 10A y se elimina el párrafo 12.

10 Un conjunto completo de estados financieros comprende:

… un estado de resultados y otro resultado global del ejercicio;

…

Una entidad puede utilizar, para referirse a los anteriores estados, rúbricas distintas a las utilizadas en esta Norma. Por ejemplo, puede utilizar la rúbrica «Estado del resultado global» en lugar de «Estado de resultados y otro resultado global».

10A Una entidad puede presentar un único estado de resultados y otro resultado global presentando en dos secciones los resultados y el otro resultado global. Las secciones deberán presentarse juntas, con la sección de resultados en primer lugar, seguida directamente por la sección de otro resultado global. Una entidad puede presentar la sección de resultados en un estado de resultados separado. En ese caso, el estado de resultados separado deberá preceder inmediatamente al estado que presenta el resultado global, que deberá empezar con los resultados.

Se modifican los encabezamientos de los párrafos 81 y 82 y el párrafo 82, y se elimina el párrafo 81. Se añaden los párrafos 81A y 81B, un encabezamiento y el párrafo 82A, y se eliminan los párrafos 83 y 84.

Estado de resultados y otro resultado global

81A El estado de resultados y otro resultado global (estado del resultado global) deberá presentar, además de las secciones de resultados y otro resultado global:

(a) los resultados;

(b) el otro resultado global total;

(c) el resultado global del ejercicio, compuesto por el total de los resultados y otro resultado global.

Si una entidad presenta un estado de resultados separado, no presentará la sección de resultados en el estado que presenta el resultado global.

81B Una entidad deberá presentar las siguientes partidas, además de las secciones de resultados y otro resultado global, como distribuciones de resultados y otro resultado global del ejercicio:

(a) el resultado del ejercicio atribuible a:

(i) los intereses minoritarios, y

(ii) los propietarios de la dominante.

▼B

(b) el resultado global del ejercicio atribuible a:

(i) los intereses minoritarios, y

(ii) los propietarios de la dominante.

Si una entidad presenta los resultados en un estado separado, deberá presentar en él lo especificado en a).

Información a presentar en la sección de resultados o en el estado de resultados

82 Además de las partidas requeridas por otras NIIF, en la sección de resultados o en el estado de resultados se incluirán aquellas partidas que presenten para el ejercicio los importes correspondientes a:

(a) los ingresos ordinarios;

(b) los costes financieros;

(c) la participación en el resultado del ejercicio de las asociadas y negocios conjuntos que se contabilicen según el método de la participación;

(d) el gasto por impuestos;

(e) [eliminado]

(ea) un único importe para el total de las operaciones interrumpidas (véase la NIIF 5).

(f)–(i) [eliminado]

Información a presentar en la sección de otro resultado global

82A En la sección de otro resultado global se presentarán las partidas correspondientes a los importes de otro resultado global del ejercicio, clasificadas por naturaleza (incluida la participación en el otro resultado global de las asociadas y negocios conjuntos que se contabilicen según el método de la participación) y agrupadas en aquellas que, de acuerdo con otras NIIF:

(a) no se reclasificarán posteriormente a resultados; y

(b) se reclasificarán posteriormente a resultados si se cumplen determinados requisitos.

Se modifican los párrafos 85 a 87, 90, 91, 94, 100 y 115 y el encabezamiento del párrafo 97, y se añade el párrafo 139J.

85 Una entidad presentará partidas, rúbricas y subtotales adicionales en el estado o estados que presentan los resultados y otro resultado global, cuando tal presentación sea pertinente para comprender el rendimiento financiero de la entidad.

86 Dado que los efectos de las diferentes actividades, transacciones y otros sucesos de una entidad difieren en frecuencia, potencial de ganancias o pérdidas y previsibilidad, la revelación de información sobre los componentes del rendimiento financiero ayudará a los usuarios a comprender el rendimiento financiero alcanzado, así como a realizar proyecciones futuras sobre este. Una entidad incluirá partidas adicionales en el estado o estados que presentan los resultados y otro resultado global, y modificará las descripciones y la ordenación de las partidas cuando sea necesario para explicar los elementos del rendimiento financiero. …

87 Una entidad no presentará ninguna partida de ingresos o gastos como partidas extraordinarias ni en el estado o estados que presentan los resultados y otro resultado global ni en las notas.

90 Una entidad revelará el importe del impuesto sobre las ganancias relativo a cada partida del otro resultado global, incluyendo los ajustes por reclasificación, ya sea en el estado de resultados y otro resultado global o en las notas.

▼B

91 Una entidad puede presentar las partidas de otro resultado global:

(a) netas de los efectos fiscales relacionados, o

(b) antes de los efectos fiscales relacionados, indicando el importe agregado del impuesto sobre las ganancias relacionado con esas partidas.

Si una entidad elige la alternativa b), deberá distribuir el impuesto entre las partidas que podrían reclasificarse posteriormente a la sección de resultados y las que no se reclasificarán posteriormente a la sección de resultados.

94 Una entidad puede presentar los ajustes por reclasificación en el estado o estados de resultados y otro resultado global o en las notas. Una entidad que presente los ajustes por reclasificación en las notas presentará las partidas de otro resultado global después de cualquier ajuste por reclasificación relacionado.

Información a presentar en el estado o estados de resultados y otro resultado global o en las notas

100 Se aconseja a las entidades presentar el desglose indicado en el párrafo 99 dentro del estado o estados que presentan los resultados y otro resultado global.

115 En determinadas circunstancias, podría ser necesario o deseable variar el orden de partidas concretas dentro de las notas. Por ejemplo, una entidad puede combinar información sobre cambios en el valor razonable reconocidos en el resultado con información sobre vencimientos de instrumentos financieros, aunque las primeras de estas revelaciones de información se refieran al estado o estados que presentan los resultados y otro resultado global, y las últimas estén relacionadas con el estado de situación financiera. No obstante, una entidad debe conservar, en la medida de lo posible, una estructura sistemática en las notas.

139J Mediante el documento *Presentación de las partidas de otro resultado global* (Modificaciones de la NIC 1), publicado en junio de 2011, se modificaron los párrafos 7, 10, 82, 85 a 87, 90, 91, 94, 100 y 115, se añadieron los párrafos 10A, 81A, 81B y 82A y se eliminaron los párrafos 12, 81, 83 y 84. Una entidad aplicará esas modificaciones en los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de julio de 2012. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones en ejercicios anteriores revelará ese hecho.

MODIFICACIONES DE OTRAS NIIF

Este apéndice recoge las modificaciones introducidas en otras NIIF como consecuencia de la publicación por parte del Consejo de las modificaciones de la NIC 1 *Presentación de estados financieros.* Una entidad aplicará las modificaciones cuando aplique las modificaciones de la NIC 1 recogidas en el documento *Presentación de las partidas de otro resultado global*.

NIIF 1 *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera*

Se modifica el párrafo 21 y se añade el párrafo 39K.

21 Para cumplir con la NIC 1, los primeros estados financieros con arreglo a las NIIF de una entidad incluirán al menos tres estados de situación financiera, dos estados de resultados y otro resultado global, dos estados de resultados separados (si se presentan), dos estados de flujos de efectivo y dos estados de cambios en el patrimonio neto y las notas correspondientes, incluyendo información comparativa.

39K Mediante el documento *Presentación de partidas de otro resultado global* (Modificaciones de la NIC 1), publicado en junio de 2011, se modificó el párrafo 21. La entidad aplicará esa modificación cuando aplique la NIC 1 modificada en junio de 2011.

▼B

NIIF 5 ***Activos no corrientes mantenidos para la venta y actividades interrumpidas***

Se modifica el párrafo 33A y se añade el párrafo 44I.

33A Si una entidad presenta las partidas de resultados en un estado separado, según se describe en el párrafo 10A de la NIC 1 (modificada en 2011), en dicho estado se presentará una sección identificada como relacionada con las operaciones interrumpidas.

44I Mediante el documento *Presentación de partidas de otro resultado global* (Modificaciones de la NIC 1), publicado en junio de 2011, se modificó el párrafo 33A. La entidad aplicará esa modificación cuando aplique la NIC 1 modificada en junio de 2011.

NIIF 7 ***Instrumentos financieros: Información a revelar***

Se modifica el párrafo 27B y se añade el párrafo 44Q.

27B Para las valoraciones del valor razonable reconocidas en el estado de situación financiera una entidad revelará para cada clase de instrumentos financieros:

…

(c) Para las valoraciones del valor razonable de Nivel 3, dentro de la jerarquía de valor razonable, una conciliación de los saldos de apertura con los saldos de cierre, revelando de forma separada los cambios durante el ejercicio atribuibles a lo siguiente:

(i) pérdidas o ganancias totales del ejercicio reconocidas en el resultado, y una descripción de dónde están presentadas dentro del estado o estados de resultados y otro resultado global,

…

(d) El importe de las pérdidas o ganancias totales del ejercicio mencionadas en la letra c), inciso i)) anterior, reconocidas en el resultado que sean atribuibles a las pérdidas o ganancias relacionadas con aquellos activos y pasivos que se mantengan al cierre del ejercicio sobre el que se informa, así como una descripción de dónde se presentan dichas ganancias o pérdidas en el estado o estados de resultados y otro resultado global.

…

44Q Mediante el documento *Presentación de partidas de otro resultado global* (Modificaciones de la NIC 1), publicado en junio de 2011, se modificó el párrafo 27B. La entidad aplicará esa modificación cuando aplique la NIC 1 modificada en junio de 2011.

NIC 12 ***Impuesto sobre las ganancias***

Se modifica el párrafo 77, se elimina el párrafo 77A y se añade el párrafo 98B.

77 El importe del gasto (ingreso) por impuestos, relativo a las ganancias o las pérdidas de las actividades ordinarias, debe aparecer como parte de los resultados en el estado o estados de resultados y otro resultado global.

98B Mediante el documento *Presentación de partidas de otro resultado global* (Modificaciones de la NIC 1), publicado en junio de 2011, se modificó el párrafo 77 y se eliminó el párrafo 77A. La entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIC 1 modificada en junio de 2011.

NIC 20 ***Contabilización de las subvenciones oficiales e información a revelar sobre ayudas públicas***

Se modifica el párrafo 29, se elimina el párrafo 29A y se añade el párrafo 46.

29 Las subvenciones relacionadas con los ingresos (o de explotación) se presentarán como parte de los resultados, ya sea como rúbrica separada o bajo rúbricas generales tales como «Otros ingresos»; alternativamente, pueden aparecer como deducciones de los gastos con los que se relacionan.

▼B

46 Mediante el documento *Presentación de partidas de otro resultado global* (Modificaciones de la NIC 1), publicado en junio de 2011, se modificó el párrafo 29 y se eliminó el párrafo 29A. La entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIC 1 modificada en junio de 2011.

NIC 21 ***Efectos de las variaciones en los tipos de cambio de la moneda extranjera***

Se modifica el párrafo 39 y se añade el párrafo 60H.

39 Los resultados y la situación financiera de una entidad cuya moneda funcional no se corresponda con la moneda de una economía hiperinflacionaria, se convertirán a una moneda de presentación diferente, utilizando los siguientes procedimientos:

…

(b) los ingresos y gastos de cada estado que presenta los resultados y otro resultado global (es decir, incluyendo las cifras comparativas), se convertirán aplicando los tipos de cambio vigentes en la fecha de cada transacción; y

(c) …

60H Mediante el documento *Presentación de partidas de otro resultado global* (Modificaciones de la NIC 1), publicado en junio de 2011, se modificó el párrafo 39. La entidad aplicará esa modificación cuando aplique la NIC 1 modificada en junio de 2011.

NIC 32 ***Instrumentos financieros: Presentación***

Se modifica el párrafo 40 y se añade el párrafo 97K.

40 Los dividendos clasificados como gastos pueden presentarse, en el estado o estados de resultados y otro resultado global, bien con los intereses sobre otros pasivos o en partidas separadas. Además de lo dispuesto en esta norma, la información a revelar sobre intereses y dividendos está sujeta a los requisitos fijados en la NIC 1 y la NIIF 7. En determinadas circunstancias, a causa de las diferencias entre intereses y dividendos con respecto a cuestiones como la deducibilidad fiscal, puede ser deseable su revelación por separado en el estado o estados de resultados y otro resultado global. La información a revelar sobre los efectos fiscales se determinará de acuerdo con la NIC 12.

97K Mediante el documento *Presentación de las partidas de otro resultado global* (Modificaciones de la NIC 1), publicado en junio de 2011, se modificó el párrafo 40. La entidad aplicará esa modificación cuando aplique la NIC 1 modificada en junio de 2011.

NIC 33 ***Ganancias por acción***

Se modifican los párrafos 4A, 67A, 68A y 73A y se añade el párrafo 74D.

4A Si una entidad presenta las partidas de resultados en un estado separado, según se describe en el párrafo 10A de la NIC 1 *Presentación de estados financieros* (modificada en 2011), presentará las ganancias por acción solo en ese estado separado.

67A Si una entidad presenta las partidas de resultados en un estado separado, según se describe en el párrafo 10A de la NIC 1 (modificada en 2011), presentará las ganancias por acción básicas y diluidas, tal como se requiere en los párrafos 66 y 67, en ese estado separado.

68A Si una entidad presenta partidas de resultados en un estado separado, según se describe en el párrafo 10A de la NIC 1 (modificada en 2011), presentará las ganancias por acción básicas y diluidas para la operación interrumpida, tal como se requiere en el párrafo 68, en ese estado separado o en las notas.

▼B

73A El párrafo 73 se aplicará también a una entidad que revele, además de las ganancias por acción básicas y diluidas, importes por acción utilizando una partida de resultados, distinta de la requerida por esta Norma.

74D Mediante el documento *Presentación de partidas de otro resultado global* (Modificaciones de la NIC 1), publicado en junio de 2011, se modificaron los párrafos 4A, 67A, 68A y 73A. La entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIC 1 modificada en junio de 2011.

NIC 34 ***Información financiera intermedia***

Se modifican los párrafos 8, 8A, 11A y 20 y se añade el párrafo 51.

8 La información financiera intermedia debe contener, como mínimo, los siguientes componentes:

…

(b) un estado o estados de resultados y otro resultado global condensados;

(c) …

8A Si una entidad presenta las partidas de resultados en un estado separado, según se describe en el párrafo 10A de la NIC 1 (modificada en 2011), presentará información intermedia condensada de ese estado.

11A Si una entidad presenta las partidas de resultados en un estado separado, según se describe en el párrafo 10A de la NIC 1 (modificada en 2011), presentará las ganancias por acción básicas y diluidas en ese estado.

20 La información intermedia debe incluir estados financieros intermedios (ya sean condensados o completos) para los siguientes intervalos de tiempo:

…

(b) estados de resultados y otro resultado global para el ejercicio intermedio corriente y el acumulado para el ejercicio contable corriente hasta la fecha, junto con estados comparativos de resultados y otro resultado global para los ejercicios intermedios correspondientes (corriente y anual acumulado hasta la fecha) del ejercicio contable anual precedente. Según permite la NIC 1 (modificada en 2011), una información intermedia puede presentar para cada ejercicio un estado o estados de resultados y otro resultado global.

51 Mediante el documento *Presentación de partidas de otro resultado global* (Modificaciones de la NIC 1), publicado en junio de 2011, se modificaron los párrafos 8, 8A, 11A y 20 La entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIC 1 modificada en junio de 2011.

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD 19

Retribuciones a los empleados

OBJETIVO

1 El objetivo de esta norma es prescribir el tratamiento contable y la revelación de información respecto de las retribuciones a los empleados. En esta norma se obliga a las entidades a reconocer:

(a) un pasivo cuando el empleado ha prestado los servicios a cambio del derecho de recibir pagos en el futuro; y

(b) un gasto cuando la entidad ha consumido el beneficio económico procedente del servicio prestado por el empleado a cambio de las retribuciones en cuestión.

▼B

ALCANCE

2 Esta norma será aplicada por los empleadores al contabilizar todas las retribuciones a los empleados, excepto aquellas a las que sea de aplicación la NIIF 2 *Pagos basados en acciones*.

3 Esta norma no trata de la información que deben suministrar los planes de retribuciones a los empleados (véase la NIC 26 *Contabilización e información financiera sobre planes de prestaciones por retiro*).

4 Las retribuciones a los empleados a las que se aplica esta norma comprenden las que proceden de:

(a) planes u otro tipo de acuerdos formales celebrados entre una entidad y sus empleados, ya sea individualmente, con grupos particulares de empleados o con sus representantes;

(b) exigencias legales o acuerdos tomados en determinados sectores industriales, en virtud de los cuales las entidades se ven obligadas a realizar aportaciones a planes nacionales, regionales, sectoriales u otros de carácter multiempresarial; o

(c) prácticas no formalizadas que dan lugar a obligaciones de pago implícitas para la entidad; estas prácticas de carácter no formalizado dan lugar a obligaciones implícitas siempre y cuando la entidad no tenga alternativa realista diferente de afrontar los pagos de las correspondientes retribuciones a los empleados; un ejemplo de la existencia de una obligación implícita de forma efectiva es cuando un cambio en las prácticas no formalizadas de la entidad podría producir un daño inaceptable en las relaciones que mantiene con sus empleados.

5 Las retribuciones a los empleados comprenden las siguientes:

(a) Retribuciones a los empleados a corto plazo, como las que se enumeran a continuación, si se espera liquidar su pago íntegramente antes de los doce meses siguientes al cierre del ejercicio anual sobre el que se informa en el que los empleados hayan prestado los servicios que les otorgan esas retribuciones:

(i) sueldos, salarios y cotizaciones a la Seguridad Social;

(ii) vacaciones anuales remuneradas y licencia por enfermedad;

(iii) participación en ganancias e incentivos; y

(iv) retribuciones no monetarias a los empleados en activo (tales como asistencia médica, disfrute de vivienda o automóvil, y disposición de bienes o servicios a título gratuito o subvencionados).

(b) Retribuciones post-empleo, como las siguientes:

(i) prestaciones por retiro (p. ej., pensiones y pagos que consisten en una cantidad única de dinero en el momento del retiro); y

(ii) otras formas de remunerar a los empleados tras la terminación de su período de empleo, tales como seguros de vida o prestaciones de asistencia médica posteriores al empleo.

(c) Otras retribuciones a largo plazo a los empleados, tales como las siguientes:

(i) permisos remunerados a largo plazo, como vacaciones especiales tras largos períodos de servicio o años sabáticos;

(ii) premios de antigüedad u otras prestaciones por un largo período de servicio; y

(iii) prestaciones por invalidez permanente.

(d) Indemnizaciones por cese.

6 Las retribuciones a los empleados comprenden tanto las proporcionadas a los trabajadores propiamente dichos, como a sus beneficiarios o a las personas que dependan de ellos, y pueden ser satisfechas mediante pagos (o suministrando bienes y servicios) realizados directamente a los empleados o a sus cónyuges, hijos u otras personas dependientes de aquellos, o bien a terceras personas, tales como compañías de seguros.

▼B

7 Los empleados pueden prestar sus servicios en la entidad a tiempo completo o a tiempo parcial, de forma permanente, ocasional o temporal. Para los propósitos de esta norma, el término «empleados» incluye también a los administradores y al personal ligado a la dirección.

DEFINICIONES

8 Los siguientes términos se utilizan en esta norma con los significados que a continuación se especifican:

Definiciones de retribuciones a los empleados

Las retribuciones a los empleados comprenden todos los tipos de remuneraciones que la entidad proporciona a los trabajadores a cambio de sus servicios o por cese en el empleo.

Las retribuciones a los empleados a corto plazo son remuneraciones a los empleados (diferentes de las indemnizaciones por cese) cuyo pago se espera liquidar íntegramente antes de los doce meses siguientes al cierre del ejercicio anual sobre el que se informa en el que los empleados hayan prestado los servicios que les otorgan esas retribuciones.

Las retribuciones post-empleo son remuneraciones a los empleados (diferentes de las indemnizaciones por cese y de las retribuciones a los empleados a corto plazo) que se pagan tras la terminación de su período de empleo.

Otras retribuciones a largo plazo a los empleados son todas las remuneraciones a los empleados diferentes de las retribuciones a los empleados a corto plazo, retribuciones post-empleo e indemnizaciones por cese.

Las indemnizaciones por cese son remuneraciones a los empleados proporcionadas a cambio del cese en el empleo de estos como consecuencia de:

(a) la decisión de la entidad de resolver el contrato del empleado antes de la edad normal de retiro; o

(b) la decisión del empleado de aceptar retribuciones ofrecidas a cambio del cese en el empleo.

Definiciones relativas a la clasificación de los planes

Planes de retribuciones post-empleo son acuerdos, formales o informales, en los que la entidad se compromete a suministrar prestaciones a uno o más empleados tras la terminación de su período de empleo.

Planes de aportaciones definidas son planes de retribuciones post-empleo, en los cuales la entidad realiza aportaciones de carácter predeterminado a una entidad separada (un fondo) y no tiene obligación legal ni implícita de realizar aportaciones adicionales, en el caso de que el fondo no tenga suficientes activos para atender a todas las prestaciones de los empleados que se relacionen con los servicios que estos han prestado en el ejercicio corriente y en los anteriores.

Planes de prestaciones definidas son planes de retribuciones post-empleo diferentes de los planes de aportaciones definidas.

Planes multiempresariales son planes de aportaciones definidas (diferentes de los planes públicos) o planes de prestaciones definidas (diferentes de los planes públicos), en los cuales:

(a) se reúnen los activos aportados por distintas entidades, que no están bajo control común; y

(b) se utilizan los susodichos activos para proporcionar prestaciones a los empleados de más de una entidad, teniendo en cuenta que tanto las aportaciones como los importes de las prestaciones se determinan sin tener en cuenta la identidad de la entidad empleadora.

▼B

Definiciones relativas al pasivo (activo) neto por prestaciones definidas

El *pasivo (activo) neto por prestaciones definidas* es el déficit o superávit, ajustado en función de los efectos de la limitación de un activo neto por prestaciones definidas al límite del activo.

El *déficit o superávit* es:

(a) el valor actual de las obligaciones por prestaciones definidas, menos

(b) el valor razonable de los activos afectos al plan (en su caso).

El *límite del activo* es el valor actual de los beneficios económicos disponibles en forma de reembolsos procedentes del plan o reducciones en las aportaciones futuras al mismo.

El *valor actual de las obligaciones por prestaciones definidas* es el valor actual, sin deducir activo alguno afecto al plan, de los pagos futuros esperados que son necesarios para cumplir con las obligaciones derivadas de los servicios prestados por los empleados en el ejercicio corriente y en los anteriores.

Los *activos afectos al plan* comprenden:

(a) los activos poseídos por un fondo de prestaciones a largo plazo para los empleados; y

(b) las pólizas de seguro aptas.

Los activos poseídos por un fondo de retribuciones a largo plazo para los empleados son activos (diferentes de los instrumentos financieros no transferibles emitidos por la entidad que presenta los estados financieros) que:

(a) son poseídos por una entidad (un fondo) jurídicamente independiente de la entidad que presenta sus estados financieros y que existe solamente para pagar o financiar prestaciones a los empleados; y

(b) están disponibles para ser usados solo con el fin de pagar o financiar prestaciones a los empleados, no están disponibles para hacer frente a las deudas con los acreedores de la entidad que presenta los estados financieros (ni siquiera en caso de quiebra) y no pueden restituirse a esta entidad salvo en los siguientes supuestos:

(i) cuando los activos que quedan en el plan son suficientes para cumplir todas la obligaciones del plan o de la entidad que presenta los estados financieros, relacionadas con las prestaciones de los empleados; o

(ii) cuando los activos se restituyen a la entidad para reembolsarle prestaciones a los empleados ya satisfechas por ella.

Una *póliza de seguro apta* es una póliza de seguro (*) emitida por un asegurador que no tiene el carácter de parte vinculada de la empresa que presenta los estados financieros (según queda definido en la NIC 24 *Informaciones a revelar sobre partes vinculadas*) cuando los ingresos derivados de la póliza:

(a) pueden ser usados solo con el fin de pagar o financiar prestaciones a los empleados en virtud de un plan de prestaciones definidas; y

(*) Una póliza de seguro apta no es necesariamente un contrato de seguro, según está definido en la NIIF 4 *Contratos de Seguros*.

▼B

(b) no están disponibles para hacer frente a las deudas con los acreedores de la entidad que presenta los estados financieros (ni siquiera en caso de quiebra) y no pueden ser pagados a esta entidad salvo en los siguientes supuestos:

(i) cuando representen activos excedentarios, que no son necesarios en la póliza para cumplir el resto de las obligaciones relacionadas con el plan de prestaciones a los empleados; o

(ii) cuando se entreguen a la entidad para reembolsar prestaciones a los empleados ya satisfechas por ella.

Valor razonable es el importe por el cual puede ser intercambiado un activo o cancelado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, que realizan una transacción en condiciones de independencia mutua.

Definiciones relativas al coste de la prestación definida

El *coste de los servicios* comprende:

(a) el *coste de los servicios del ejercicio corriente*, que es el incremento en el valor actual de las obligaciones por prestaciones definidas que se produce como consecuencia de los servicios prestados por los empleados en el ejercicio corriente;

(b) el *coste de los servicios pasados*, que es el cambio en el valor actual de las obligaciones por prestaciones definidas derivadas de los servicios prestados por los empleados en ejercicios anteriores, que se produce como consecuencia de una modificación de un plan (introducción o supresión, o cualquier cambio, en un plan de prestaciones definidas) o de una reducción (una reducción significativa, por parte de la entidad, del número de empleados cubiertos por un plan); y

(c) cualquier ganancia o pérdida derivada de liquidaciones de los planes.

El *interés neto sobre el pasivo (activo) neto por prestaciones definidas* es el cambio durante el ejercicio en el pasivo (activo) neto por prestaciones definidas que surja por el transcurso del tiempo.

El *recálculo de la valoración del pasivo (activo) neto por prestaciones definidas* comprende:

(a) las ganancias y pérdidas actuariales;

(b) el rendimiento de los activos afectos al plan, excluyendo las cantidades incluidas en el interés neto sobre el pasivo (activo) neto por prestaciones definidas; y

(c) cualquier cambio en los efectos del límite del activo, excluyendo las cantidades incluidas en el interés neto sobre el pasivo (activo) neto por prestaciones definidas.

Las *ganancias y pérdidas actuariales* son cambios en el valor actual de las obligaciones por prestaciones definidas que se producen por:

(a) los ajustes por experiencia (que miden los efectos de las diferencias entre las hipótesis actuariales previas y los sucesos efectivamente ocurridos); y

(b) los efectos de los cambios en las hipótesis actuariales.

El *rendimiento de los activos afectos al plan* son intereses, dividendos y otros ingresos derivados de los activos afectos al plan, junto con las ganancias y pérdidas de esos activos, estén o no realizadas, menos:

(a) cualquier coste de administrar los activos del plan; y

(b) todo tipo de impuestos propios del plan, que sean distintos de los que se hayan incluido en las hipótesis actuariales utilizadas para calcular el valor actual de las obligaciones por prestaciones definidas.

▼B

Una *liquidación del plan* es una transacción que tiene por efecto eliminar, con referencia a la totalidad o parte de las prestaciones suministradas por un plan de prestaciones definidas, las obligaciones legales o implícitas a cumplir en el futuro, distinta de un pago de prestaciones a los empleados, o por cuenta de estos, establecido según los términos del plan e incluido en las hipótesis actuariales.

RETRIBUCIONES A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO

9 Las retribuciones a los empleados a corto plazo comprenden partidas tales como las siguientes, si se espera liquidar su pago íntegramente antes de los doce meses siguientes al cierre del ejercicio anual sobre el que se informa en el que los empleados hayan prestado los servicios que les otorgan esas retribuciones:

(a) sueldos, salarios y cotizaciones a la Seguridad Social;

(b) vacaciones anuales remuneradas y licencia por enfermedad;

(c) participación en ganancias e incentivos; y

(d) retribuciones no monetarias a los empleados en activo (tales como asistencia médica, disfrute de vivienda o automóvil, y disposición de bienes y servicios gratis o subvencionados).

10 La entidad no necesita reclasificar las retribuciones a los empleados a corto plazo si las expectativas de la entidad sobre el calendario de pago cambian temporalmente. No obstante, si las características de las retribuciones se modifican (como un cambio de retribuciones no acumulativas a acumulativas) o si el cambio en las expectativas sobre el calendario de pago no es temporal, entonces la entidad considerará si se sigue cumpliendo la definición de retribuciones a los empleados a corto plazo.

Reconocimiento y valoración

Aplicable a todas las retribuciones a los empleados a corto plazo

11 Cuando un empleado ha prestado sus servicios en la entidad durante el ejercicio, esta debe reconocer el importe sin descontar de las retribuciones a corto plazo que ha de pagar por tales servicios:

(a) Como un pasivo (gasto devengado), después de deducir cualquier importe ya satisfecho. Si el importe pagado es superior al importe sin descontar de las retribuciones, la entidad debe reconocer la diferencia como un activo (pago anticipado de un gasto) en la medida que el pago por adelantado vaya a dar lugar, por ejemplo, a una reducción en los pagos a efectuar en el futuro o a un reembolso en efectivo.

(b) Como un gasto del ejercicio, a menos que otra NIIF exija o permita la inclusión de las mencionadas retribuciones en el coste de un activo (véase, por ejemplo, la NIC 2 *Existencias* y la NIC 16 *Inmovilizado material*).

12 En los párrafos 13, 16 y 19 se explica cómo debe aplicar la entidad el párrafo 11 a las retribuciones a corto plazo a los empleados que consistan en permisos remunerados, participación en ganancias y planes de incentivos.

Permisos remunerados a corto plazo

13 La entidad debe reconocer el coste esperado de las retribuciones a corto plazo a los empleados, en forma de permisos remunerados, aplicando el párrafo 11 anterior de la siguiente manera:

(a) En el caso de permisos remunerados cuyos derechos se van acumulando, a medida que los empleados prestan los servicios que les dan derecho a disfrutar de futuros permisos remunerados.

(b) En el caso de permisos remunerados no acumulativos, cuando tales permisos se hayan producido efectivamente.

▼B

14 Una entidad puede remunerar a los empleados dándoles el derecho a ausentarse del trabajo por razones muy variadas, entre las que se incluye el disfrute de vacaciones, enfermedad o incapacidad transitoria, maternidad o paternidad, pertenencia a jurados o realización del servicio militar. Los derechos que pueden dar lugar a los permisos son de dos categorías:

(a) acumulativos; y

(b) no acumulativos.

15 Los permisos con derechos acumulativos son aquellos cuyo disfrute puede diferirse, de manera que los derechos correspondientes pueden ser utilizados en ejercicios posteriores, siempre que en el ejercicio corriente no se hayan disfrutado enteramente. Los permisos remunerados con derechos de carácter acumulativo pueden ser o bien irrevocables (cuando los empleados tienen derecho a recibir una compensación en efectivo por los no disfrutados en caso de abandonar la entidad), o revocables (cuando los empleados no tienen derecho a recibir una compensación en efectivo en caso de abandonar la entidad). La obligación por este concepto surge a medida que los empleados prestan los servicios que les dan derecho a disfrutar de futuros permisos remunerados. La obligación existe y se ha de reconocer incluso si los permisos remunerados son revocables, si bien la posibilidad de que los empleados puedan abandonar la empresa antes de utilizar este derecho, cuando el mismo tiene carácter revocable, podría afectar a la valoración de la obligación correspondiente.

16 La entidad debe valorar el coste esperado de los permisos remunerados con derechos de carácter acumulativo, al cierre del ejercicio sobre el que se informa, en función de los importes adicionales que espera satisfacer a los empleados como consecuencia de los derechos que hayan acumulado en dicha fecha.

17 El método que se ha descrito en el párrafo anterior consiste en medir las obligaciones según los importes de los pagos adicionales que la empresa espera realizar específicamente por el hecho de que el derecho a los permisos remunerados es acumulativo. En muchos casos, la entidad puede no necesitar hacer cálculos detallados para estimar que no tiene obligaciones que resulten materiales o de importancia relativa relacionadas con derechos por permisos remunerados no utilizados. Por ejemplo, una obligación relativa al pago de permisos por enfermedad es probable que resulte material o de importancia relativa si existe el acuerdo en la empresa, tácito o explícito, de que los derechos correspondientes no utilizados pueden ser disfrutados como vacaciones anuales remuneradas.

Ejemplo ilustrativo de los párrafos 16 y 17

Una entidad tiene 100 empleados, cada uno de los cuales tiene derecho a ausentarse cinco días laborables al año por enfermedad. Los derechos correspondientes no utilizados pueden ser disfrutados durante el año siguiente. Los sucesivos permisos son deducidos, en primer lugar, de los derechos del año corriente, y, a continuación, de los derechos no utilizados en el año anterior (criterio LIFO). A 31 de diciembre del año 20X1, la media de derechos de este tipo no utilizados por los empleados es de dos días por trabajador. La entidad espera, a partir de la experiencia que prevé que continuará en el futuro, que 92 empleados harán uso de no más de cinco días de ausencia remunerada por enfermedad en el ejercicio 20X2, mientras que los restantes ocho empleados se tomarán un promedio de seis días y medio cada uno.

La entidad espera pagar una cantidad adicional equivalente a doce días de ausencia remunerada por enfermedad, como resultado de los derechos no utilizados que tiene acumulados a 31 de diciembre del año 20X1 (un día y medio por cada uno de los ocho empleados). Por tanto, la entidad reconocerá un pasivo igual a doce días de ausencia remunerada por enfermedad.

18 Los derechos correspondientes a permisos remunerados no acumulativos no se trasladan a ejercicios posteriores: caducan si no son utilizados enteramente durante el ejercicio corriente y no dan derecho a los empleados a cobrar en metálico el importe de los mismos en caso de abandonar la entidad. Este es el caso más común en los permisos remunerados por enfermedad (en la medida en que los derechos no usados en el pasado no incrementen los derechos futuros de disfrute), en los supuestos de permiso de maternidad o paternidad y en los de permisos remunerados por causa de pertenencia a un jurado o por realización del servicio militar. La entidad no reconoce ni pasivos ni gastos por estas situaciones hasta el momento en que se produzca la ausencia, puesto que los servicios prestados por los empleados no aumentan el importe de las retribuciones a las que tienen derecho.

▼B

Participación en ganancias y planes de incentivos

19 La entidad debe reconocer el coste esperado de la participación en ganancias o de los planes de incentivos, en aplicación del anterior párrafo 11, cuando, y solo cuando:

(a) tiene una obligación presente, legal o implícita, de hacer tales pagos como consecuencia de sucesos ocurridos en el pasado; y

(b) puede realizar una estimación fiable del valor de tal obligación.

Existe una obligación presente cuando, y solo cuando, la entidad no tiene otra alternativa realista que hacer frente a los pagos correspondientes.

20 En el caso de algunos planes de participación en ganancias, los empleados tendrán una participación en las ganancias solo si permanecen en la entidad durante un período de tiempo especificado. Estos planes crean una obligación implícita a medida que los empleados prestan los servicios que incrementan el importe a pagar si permanecen en servicio hasta el final del período especificado. Al realizar la valoración de tal obligación implícita, se reflejará la posibilidad de que algunos de los empleados puedan abandonar la empresa antes de que puedan recibir los pagos por participación en las ganancias.

Ejemplo ilustrativo del párrafo 20

Un plan de participación en las ganancias contempla que la entidad pague un porcentaje específico de sus ganancias del ejercicio a los empleados que hayan prestado sus servicios durante todo el año. Si no hay empleados que hayan abandonado la empresa durante el año, el total de pagos por participación en las ganancias ascenderá al 3 % de la ganancia. La entidad estima que la rotación del personal reducirá los pagos al 2,5 % de la ganancia.

La entidad procederá a reconocer un pasivo y un gasto por importe del 2,5 % de la ganancia.

21 La entidad puede no tener obligación legal de pagar incentivos. No obstante, en algunos casos, la entidad puede tener la costumbre de pagar tales incentivos a sus empleados. En tales casos, la entidad tendrá una obligación implícita, puesto que no tiene otra alternativa realista distinta de la que supone hacer frente al pago de los incentivos. Al hacer la evaluación de esta obligación implícita, se tendrá en cuenta la posibilidad de que algunos empleados abandonen la empresa sin recibir la paga de incentivos.

22 La entidad podrá realizar una estimación fiable de la cuantía de sus obligaciones legales o implícitas, como consecuencia de planes de participación en ganancias o de incentivos, cuando, y solo cuando:

(a) los términos formales de los correspondientes planes contengan una fórmula para determinar el importe de la retribución;

(b) la entidad determine los importes a pagar antes de que se autorice la publicación de los estados financieros; o

(c) la experiencia pasada suministre evidencia clara acerca del importe de la obligación implícita de la entidad.

23 Las obligaciones relacionadas con los planes de participación en ganancias y de incentivos son consecuencia de los servicios prestados por los empleados, no de transacciones con los propietarios de la entidad. Por tanto, la entidad reconocerá el coste de tales planes de participación en ganancias e incentivos como un gasto y no como una distribución de ganancias.

24 Si no se espera que los pagos como consecuencia de la participación en las ganancias y los incentivos al personal se satisfagan íntegramente antes de los doce meses siguientes al cierre del ejercicio en que los empleados han prestado sus servicios, estos pagos tendrán la consideración de otras retribuciones a largo plazo a los empleados (véanse los párrafos 153 a 158).

▼B

Información a revelar

25 Aunque esta norma no exige la presentación de revelaciones específicas sobre las retribuciones a corto plazo a los empleados, otras NIIF pueden exigir este tipo de información a revelar. Por ejemplo, según la NIC 24, la entidad ha de revelar determinada información sobre las retribuciones del personal clave de la dirección. En la NIC 1 *Presentación de estados financieros* se obliga a revelar información sobre los gastos por retribuciones al personal.

RETRIBUCIONES POST-EMPLEO: DISTINCIÓN ENTRE PLANES DE APORTACIONES DEFINIDAS Y PLANES DE PRESTACIONES DEFINIDAS

26 Las retribuciones post-empleo incluyen partidas como las siguientes:

(a) prestaciones por retiro (p. ej., pensiones y pagos que consisten en una cantidad única de dinero en el momento del retiro); y

(b) otras formas de remunerar a los empleados tras la terminación de su período de empleo, tales como seguros de vida o prestaciones de asistencia médica posteriores al empleo.

Los acuerdos en los que la entidad se compromete a suministrar retribuciones post-empleo son planes de retribuciones post-empleo. La entidad aplicará lo contenido en esta norma para reflejar contablemente estos acuerdos, con independencia de si los mismos implican el establecimiento de una entidad separada para recibir las aportaciones y realizar los pagos correspondientes.

27 Los planes de retribuciones post-empleo se pueden clasificar en planes de aportaciones definidas y planes de prestaciones definidas, según el fondo económico que se derive de los términos y condiciones contenidos en ellos.

28 En el caso concreto de los planes de aportaciones definidas, la obligación legal o implícita de la entidad se limita a la aportación que haya acordado entregar al fondo. De esta forma, el importe de las prestaciones a recibir por el empleado estará determinado por el importe de las aportaciones que haya realizado la entidad (y eventualmente el propio empleado) al plan de retribuciones post-empleo o a la compañía de seguros, junto con el rendimiento obtenido por las inversiones de los fondos aportados. En consecuencia, el riesgo actuarial (que las prestaciones sean inferiores a las esperadas) y el riesgo de inversión (que los activos invertidos sean insuficientes para cubrir las prestaciones esperadas) son asumidos en esencia por el empleado.

29 Ejemplos de casos donde las obligaciones de la entidad no están limitadas por el importe que acuerda contribuir al fondo se producen cuando la entidad ha contraído una obligación, legal o implícita, debido a que:

(a) la fórmula de cálculo del las prestaciones del plan no está ligada únicamente al importe de las aportaciones realizadas y exige que la entidad proporcione aportaciones adicionales si los activos son insuficientes para cubrir las prestaciones que se derivan de dicha fórmula;

(b) existe una garantía, ya sea directamente o indirectamente a través de un plan, respecto de un rendimiento específico de las aportaciones; o

(c) prácticas no formalizadas dan lugar a obligaciones de pago implícitas para la entidad; por ejemplo, puede producirse una obligación implícita cuando una entidad tiene un historial de aumento de las prestaciones a los antiguos empleados con el objetivo de mantener el poder adquisitivo perdido por la inflación, aunque no exista obligación de hacerlo.

30 En los planes de prestaciones definidas:

(a) la obligación de la entidad consiste en suministrar las prestaciones acordadas a los empleados actuales y anteriores; y

▼B

(b) el riesgo actuarial (que las prestaciones tengan un coste mayor que el esperado) y el riesgo de inversión son asumidos esencialmente por la propia entidad, lo cual supone que si las diferencias actuariales o el rendimiento de la inversión son peores de lo esperado, las obligaciones de la entidad pueden verse aumentadas.

31 En los párrafos 32 a 49 se explica la distinción entre planes de aportaciones definidas y planes de prestaciones definidas, para el caso de los planes multiempresariales, de los planes de prestaciones definidas en los que se comparten los riesgos entre entidades bajo control conjunto, de los planes públicos y de las prestaciones aseguradas.

Planes multiempresariales de prestaciones

32 La entidad deberá proceder a clasificar un plan multiempresarial de prestaciones como un plan de aportaciones definidas o de prestaciones definidas, en función de las condiciones del mismo (teniendo en cuenta las obligaciones implícitas asumidas más allá de los términos pactados formalmente).

33 Si una entidad participa en un plan de prestaciones definidas multiempresarial, salvo cuando resulte de aplicación el párrafo 34, deberá:

(a) contabilizar su parte proporcional de la obligación por razón de las prestaciones definidas, de los activos afectos al plan y de los costes asociados con el mantenimiento del mismo, de la misma manera que haría en el caso de cualquier otro plan de prestaciones definidas; e

(b) incluir en sus estados financieros la información a revelar exigida en los párrafos 135 a 148 [excluido el párrafo 148, letra d)].

34 Cuando no esté disponible información suficiente para aplicar el tratamiento contable de los planes de prestaciones definidas a los planes de prestaciones definidas multiempresariales, la entidad deberá:

(a) registrar contablemente el plan con arreglo a los párrafos 51 y 52 como si fuera de aportaciones definidas; e

(b) incluir en sus estados financieros la información a revelar exigida en el párrafo 148.

35 Un ejemplo de plan de prestaciones definidas multiempresarial es aquel en el que:

(a) el plan está financiado por el sistema de reparto: las aportaciones se hacen según el volumen de prestaciones que se espera pagar en el ejercicio corriente, y las prestaciones futuras devengadas durante el ejercicio se afrontan con las futuras aportaciones; y

(b) las prestaciones a pagar a los empleados se calculan en función de sus años de servicio y las entidades partícipes no tienen posibilidad realista de retirarse del plan sin realizar las aportaciones por las prestaciones acumuladas por los empleados hasta la fecha en que se rescinde el vínculo con el plan. El plan descrito crea un riesgo actuarial para la entidad. En efecto, si el coste total de las prestaciones devengadas al cierre del ejercicio sobre el que se informa es mayor de lo esperado, la entidad deberá proceder a incrementar sus aportaciones o persuadir a los empleados para reducir el importe de las prestaciones que reciben. Por tanto, este plan puede calificarse como de prestaciones definidas.

36 Cuando la entidad disponga de información suficiente acerca del plan de prestaciones definidas multiempresarial, procederá a contabilizar su parte proporcional de las obligaciones por prestaciones definidas, de los activos afectos al plan y de los costes post-empleo asociados con el plan en cuestión, de la misma manera que lo haría con cualquier otro plan de prestaciones definidas. No obstante, la entidad puede no ser capaz de identificar su parte en la situación financiera y en los rendimientos del plan con suficiente fiabilidad como para poder contabilizarlos. Esto puede ocurrir si:

▼B

(a) el plan expone a las entidades que participan a riesgos actuariales asociados con los empleados actuales o anteriores de otras entidades, y como consecuencia de ello no existe ningún procedimiento consistente y fiable para distribuir entre las entidades individuales ni las obligaciones, ni los activos, ni el coste relativos al plan; o

(b) la entidad no tiene acceso a información suficiente acerca del plan para satisfacer las exigencias de esta norma.

En tales casos, la entidad registrará contablemente el plan como si fuera de aportaciones definidas, y proporcionará la información a revelar que viene exigida por el párrafo 148.

37 Puede existir un acuerdo contractual, entre el plan multiempresarial y sus entidades participantes, que determine cómo se distribuirá el superávit del mismo entre las mismas (o cómo se financiará el déficit). Una entidad participante en un plan multiempresarial sujeto a este tipo de acuerdo, que contabilice el plan como uno de aportaciones definidas según el párrafo 34, reconocerá el activo o pasivo que surja del acuerdo contractual y el correspondiente ingreso o gasto en la cuenta de resultados.

Ejemplo ilustrativo del párrafo 37(*)

Una entidad participa en un plan de prestaciones definidas multiempresarial que no elabora valoraciones del plan según la NIC 19. La contabilización del plan se realiza como si fuera de aportaciones definidas. Una valoración no efectuada de acuerdo con la NIC 19 muestra un déficit de financiación de 100 millones de u.m.* El plan ha concluido un contrato donde se programan aportaciones de los empleadores partícipes en el mismo, con el fin de eliminar el déficit a lo largo de los próximos cinco años. Las aportaciones totales de la entidad según dicho contrato ascienden a 8 millones de u.m.

La entidad reconocerá un pasivo por las aportaciones, que se ajustará en función del valor del dinero en el tiempo, así como un gasto de igual importe en la cuenta de resultados.

38 Los planes multiempresariales son diferentes de los planes administrados colectivamente. Un plan administrado colectivamente es una agregación de planes individuales, combinados para permitir a las entidades participantes reunir sus activos a la hora de realizar inversiones, y así poder reducir los costes de administración y gestión de las mismas, pero los derechos pertenecientes a cada una de las empresas se mantienen segregados para atender a las prestaciones de sus propios empleados. Los planes administrados colectivamente no plantean problemas particulares en cuanto a su contabilización, puesto que la información está siempre disponible para proceder a su registro contable como un plan de empresa individual, y porque tales planes no implican la exposición de ninguna de las entidades participantes a los riesgos actuariales asociados con los actuales o antiguos empleados del resto de las entidades. Las definiciones ofrecidas en esta norma exigen que las entidades clasifiquen los planes administrados colectivamente como planes de aportaciones definidas o de prestaciones definidas, de acuerdo con las condiciones de cada uno de ellos (teniendo en cuenta cualquier eventual obligación implícita fuera de los términos formales pactados).

39 Al determinar cuándo reconocer y cómo valorar un pasivo relativo a la liquidación de un plan de prestaciones definidas multiempresarial, o la retirada de la entidad de un plan de prestaciones definidas multiempresarial, la entidad aplicará la NIC 37 *Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes*.

(*) En esta norma, los importes monetarios están expresados en «unidades monetarias» (u.m.).

▼B

Planes de prestaciones definidas donde se comparten los riesgos entre entidades bajo control conjunto

40 Los planes de prestaciones definidas en los que se comparten los riesgos entre entidades bajo control conjunto, por ejemplo entre una dominante y sus dependientes, no son planes multiempresariales.

41 Una entidad que participe en este tipo de plan obtendrá información acerca del plan en su conjunto, valorado de acuerdo con esta norma, sobre la base de hipótesis aplicables a la totalidad del mismo. Si existiera un acuerdo contractual o una política establecida de cargar a las entidades individuales del grupo el coste de la prestación definida neta del plan en su conjunto, valorado de acuerdo con esta norma, la entidad reconocerá en sus estados financieros separados o individuales el coste que se le haya cargado de esta forma. Si no hubiese ningún acuerdo ni política establecida, se reconocerá el coste de la prestación definida neta en los estados financieros separados o individuales de la entidad del grupo que sea legalmente el empleador que ha patrocinado el plan. Las demás entidades del grupo reconocerán, en sus estados financieros individuales o separados, un coste igual a sus aportaciones a pagar en el ejercicio.

42 La participación en este plan es una transacción con partes vinculadas, para cada entidad individual del grupo. Por tanto, cada una de las entidades revelará, en sus estados financieros separados o individuales, la información requerida por el párrafo 149.

Planes públicos

43 La entidad debe tratar contablemente un plan público de la misma manera que los planes multiempresariales (véanse los párrafos 32 a 39).

44 Los planes públicos son los establecidos por la legislación para cubrir a la totalidad de las entidades (o bien todas las entidades de una misma clase o categoría, por ejemplo las que pertenecen a un sector específico) y se administran por autoridades nacionales o locales, o bien por otro organismo (por ejemplo, un organismo autónomo creado específicamente para este propósito) que no está sujeto al control o influencia de la entidad que presenta los estados financieros. Por otra parte, algunos planes se establecen por parte de las entidades con el fin de suministrar prestaciones obligatorias, que sustituyen a las que debería satisfacer un plan público, y prestaciones adicionales voluntarias. Estos planes no son planes públicos.

45 La caracterización de los planes públicos como de aportaciones o de prestaciones definidas se hace dependiendo de las obligaciones de las entidades que participan en los mismos. Muchos de los planes públicos se financian por el sistema de reparto: las aportaciones se realizan según el volumen de prestaciones que se espera pagar en el ejercicio corriente, y las prestaciones futuras devengadas durante el ejercicio se afrontarán con las futuras aportaciones. Sin embargo, en la mayoría de los planes públicos, la entidad no tiene obligación legal ni implícita de pagar tales futuras prestaciones, ya que su único compromiso consiste en pagar las aportaciones a medida que sean exigibles, de forma que si la entidad deja de emplear a beneficiarios del plan público no tendrá obligación de pagar las prestaciones devengadas por sus empleados en años anteriores. Por esta razón, los planes públicos normalmente se clasifican como planes de aportaciones definidas. No obstante, cuando el plan público es un plan de prestaciones definidas, la entidad aplicará los párrafos 32 a 39.

▼B

Prestaciones aseguradas

46 Una entidad puede financiar un plan de retribuciones post-empleo mediante el pago de primas de una póliza de seguros. En este caso, deberá tratar el plan como un plan de aportaciones definidas, a menos que tenga la obligación (ya sea directamente, o indirectamente a través del plan) legal o implícita de:

(a) pagar a los empleados directamente las prestaciones en el momento en que sean exigibles; o

(b) pagar cantidades adicionales si el asegurador no paga todas las prestaciones futuras relativas a los servicios prestados por los empleados en el ejercicio presente y en los anteriores.

Si la entidad conserva tal obligación, legal o implícita, deberá tratar el plan como si fuera de prestaciones definidas.

47 Las prestaciones aseguradas por una póliza de seguros no tienen por qué guardar una relación directa o automática con las obligaciones implícitas de la entidad respecto al pago de prestaciones a sus empleados. Los planes de retribuciones post-empleo que impliquen la utilización de pólizas de seguro están sujetos a la misma distinción entre contabilización y financiación que otros planes financiados.

48 Cuando una entidad decida instrumentar sus obligaciones por retribuciones post-empleo mediante aportaciones a una póliza de seguros con arreglo a la cual conserva obligaciones legales o implícitas (ya sea directamente, indirectamente a través del plan, a través del mecanismo para fijar las primas futuras o a través de su relación con la aseguradora en calidad de parte vinculada), el pago de las primas de seguro no dará lugar a un acuerdo de aportaciones definidas. De este hecho se sigue que la entidad:

(a) contabilizará la póliza de seguro apta como un activo afecto al plan (véase el párrafo 8); y

(b) reconocerá las demás pólizas de seguro como derechos de reembolso (si las pólizas cumplen el criterio del párrafo 116).

49 Cuando la póliza de seguros está a nombre de uno de los empleados partícipes en especial, o de un grupo de empleados, y la entidad que la ha contratado no tiene obligación legal ni implícita de cubrir cualquier pérdida derivada de la póliza, no existe ningún compromiso de pagar las prestaciones de los empleados, puesto que el asegurador es el responsable exclusivo de tales pagos. En tal caso, el pago de las primas fijas establecidas por la póliza es, sustancialmente, la forma de cancelar la obligación relativa a la prestación del empleado, y no una inversión que vaya a servir para cumplir en el futuro con los compromisos adquiridos. En consecuencia, la entidad no posee ni un activo ni un pasivo por este concepto. Por ello, la entidad contabilizará tales primas como aportaciones realizadas a un plan de aportaciones definidas.

RETRIBUCIONES POST-EMPLEO: PLANES DE APORTACIONES DEFINIDAS

50 La contabilización de los planes de aportaciones definidas es sencilla, puesto que la obligación de la entidad que presenta los estados financieros para cada ejercicio estará determinada por los importes que constituyen la aportación al plan durante ese ejercicio. En consecuencia, no se necesitan hipótesis actuariales para evaluar la obligación adquirida o el gasto, y por tanto no existe la posibilidad de que surjan ganancias o pérdidas actuariales. Además, las obligaciones se valoran sin recurrir al descuento, salvo cuando las mismas no se espera se satisfagan íntegramente antes de los doce meses siguientes a la fecha de cierre del ejercicio anual en que los empleados han prestado los servicios correspondientes.

Reconocimiento y valoración

51 Cuando un empleado ha prestado sus servicios en la entidad durante un ejercicio, la entidad deberá proceder a reconocer la contribución a realizar al plan de aportaciones definidas a cambio de tales servicios:

▼B

(a) Como un pasivo (gasto devengado), después de deducir cualquier aportación ya satisfecha. Si la aportación ya pagada es superior a las aportaciones que se deben realizar según los servicios prestados hasta el final del ejercicio sobre el que se informa, la entidad debe reconocer la diferencia como un activo (pago anticipado de un gasto) en la medida que el pago por adelantado vaya a dar lugar, por ejemplo, a una reducción en los pagos a efectuar en el futuro o a un reembolso en efectivo.

(b) Como un gasto del ejercicio, a menos que otra NIIF exija o permita la inclusión de las aportaciones en el coste de un activo (véase, por ejemplo la NIC 2 y la NIC 16).

52 En el caso de que las contribuciones a un plan de aportaciones definidas no se espere se satisfagan íntegramente antes de los doce meses siguientes a la fecha de cierre del ejercicio anual en que se prestaron los servicios correspondientes de los empleados, el importe de las mismas debe ser objeto de descuento, utilizando para ello el tipo de descuento especificado en el párrafo 83.

Información a revelar

53 La entidad debe proceder a revelar, en cada ejercicio, información acerca del importe reconocido como gasto en relación con los planes de aportaciones definidas.

54 En el caso de que fuera exigido por la NIC 24, la entidad ofrecerá información sobre las aportaciones relativas a los planes de aportaciones definidas en relación con el personal directivo clave.

RETRIBUCIONES POST-EMPLEO: PLANES DE PRESTACIONES DEFINIDAS

55 La contabilización de los planes de prestaciones definidas es compleja, puesto que se necesitan hipótesis actuariales para valorar las obligaciones contraídas y el gasto correspondiente a cada ejercicio, y existe la posibilidad de que surjan ganancias o pérdidas actuariales. Por otra parte, las obligaciones se valoran según sus valores descontados, puesto que existe la posibilidad de que sean satisfechas muchos años después de que los empleados hayan prestado sus servicios.

Reconocimiento y valoración

56 Los planes de prestaciones definidas pueden no estar financiados, o por el contrario pueden estar financiados, total o parcialmente, por aportaciones realizadas por la entidad, y eventualmente por los empleados, a una entidad, o fondo, jurídicamente independiente de la entidad, y que es el encargado de pagar las prestaciones a los empleados. El pago de las prestaciones a través de un fondo, cuando se convierten en exigibles, depende no solo de la situación financiera y el rendimiento de las inversiones del fondo, sino también de la capacidad, y la voluntad, de la entidad para cubrir cualquier insuficiencia de los activos del fondo. Por tanto, la entidad es, en esencia, el tomador de los riesgos actuariales y de inversión asociados al plan. En consecuencia, el gasto que se reconocerá en un plan de prestaciones definidas no es necesariamente igual a la cantidad que se deba aportar al mismo en el ejercicio.

57 La contabilización, por parte de la entidad, de los planes de prestaciones definidas, supone los siguientes pasos:

(a) Determinar el déficit o superávit. Para ello se requiere:

(i) Utilizar una técnica actuarial, el método de la unidad de crédito proyectada, para hacer una estimación fiable del coste total para la entidad de las prestaciones que los empleados han devengado en razón de los servicios que han prestado durante el ejercicio corriente y ejercicios anteriores (véanse los párrafos 67 a 69). Este cálculo exige que la entidad determine la cuantía de las prestaciones que resultan atribuibles al ejercicio corriente y a ejercicios anteriores (véanse los párrafos 70 a 74), y que realice las estimaciones pertinentes (hipótesis actuariales) respecto a las variables demográficas (tales como rotación de los empleados y mortalidad) y financieras (tales como incrementos futuros en los salarios y en los costes de asistencia médica) que afectarán al coste de las prestaciones (véanse los párrafos 75 a 98).

▼B

(ii) Descontar esas prestaciones a fin de determinar el valor actual de las obligaciones por prestaciones definidas y el coste de los servicios del ejercicio corriente (véanse los párrafos 67 a 69 y 83 a 86).

(iii) Deducir el valor razonable de los activos afectos al plan (véanse los párrafos 113 a 115) del valor actual de las obligaciones por prestaciones definidas.

(b) Determinar el pasivo (activo) neto por prestaciones definidas como el importe del déficit o superávit determinado con arreglo a la letra a), ajustado en función de los efectos de limitar un activo neto por prestaciones definidas al límite del activo (véase el párrafo 64).

(c) Determinar los importes reconocidos en el resultado del ejercicio:

(i) El coste de los servicios del ejercicio corriente (véanse los párrafos 70 a 74).

(ii) Cualquier coste de los servicios pasados y las ganancias o pérdidas derivadas de liquidaciones de los planes (véanse los párrafos 99 a 112).

(iii) El interés neto sobre el pasivo (activo) neto por prestaciones definidas (véanse los párrafos 123 a 126).

(d) Determinar el recálculo de la valoración del pasivo (activo) neto por prestaciones definidas, para ser reconocido en otro resultado global, comprendidos:

(i) las pérdidas y ganancias actuariales (véanse los párrafos 128 y 129);

(ii) el rendimiento de los activos afectos al plan, excluyendo las cantidades incluidas en el interés neto sobre el pasivo (activo) neto por prestaciones definidas (véase el párrafo 130); y

(iii) cualquier cambio en los efectos del límite del activo (véase el párrafo 64), excluyendo las cantidades incluidas en el interés neto sobre el pasivo (activo) neto por prestaciones definidas.

Si la entidad mantiene más de un plan de prestaciones definidas, habrá de aplicar el procedimiento señalado en los pasos anteriores por separado a cada uno de los planes que resulte material o de importancia relativa.

58 La entidad debe determinar el pasivo (activo) neto por prestaciones definidas, con la suficiente regularidad para que los importes reconocidos en los estados financieros no difieran, de forma significativa, de los importes que se determinen al cierre del ejercicio sobre el que se informa.

59 En esta norma se aconseja, pero no se exige, que la entidad implique a un actuario cualificado en la valoración de todas las obligaciones que resulten materiales o de importancia relativa derivadas de las prestaciones post-empleo. Por razones prácticas, la entidad puede requerir a un actuario cualificado que lleve a cabo una evaluación detallada de las obligaciones antes del cierre del ejercicio sobre el que se informa. Sin embargo, los resultados de esa evaluación deben actualizarse para reflejar las operaciones que resulten materiales o de importancia relativa y otros cambios de circunstancias de importancia relativa que hayan tenido lugar (incluidos los cambios en los precios de mercado y los tipos de interés) hasta el cierre del ejercicio sobre el que se informa.

60 En algunos casos, la utilización de estimaciones, promedios o métodos abreviados de cálculo pueden suministrar una aproximación fiable de los cálculos detallados ilustrados en esta norma.

▼B

Contabilización de las obligaciones implícitas

61 La entidad debe contabilizar no solo sus obligaciones legales según los términos formales del plan de prestaciones definidas, sino también las obligaciones implícitas que se deriven de las prácticas no formalizadas que siga. Estas prácticas de carácter no formalizado dan lugar a obligaciones implícitas, siempre y cuando la entidad no tenga otra alternativa realista diferente que la de afrontar los pagos de las correspondientes prestaciones a los empleados. Un ejemplo de la existencia de una obligación implícita de forma efectiva es cuando un cambio en las prácticas de la entidad podría producir un daño inaceptable en las relaciones que mantiene con sus empleados.

62 Los términos formales de un plan de prestaciones definidas pueden permitir a la entidad retirarse del mismo sin hacer frente a sus obligaciones comprometidas. No obstante, resultará por lo general difícil para la entidad retirarse del mismo sin hacer frente a sus obligaciones comprometidas (sin pago) si desea seguir reteniendo a sus empleados. Por tanto, en ausencia de evidencia en sentido contrario, en la contabilización de las retribuciones post-empleo se asume que la entidad, que promete actualmente tales retribuciones, continuará haciéndolo durante el resto de la vida activa de sus empleados.

Estado de situación financiera

63 La entidad debe reconocer el pasivo (activo) neto por prestaciones definidas en el estado de situación financiera.

64 Cuando la entidad tiene un superávit en el plan de prestaciones definidas, debe valorar el activo neto por prestaciones definidas según el menor valor de entre:

(a) el superávit en el plan de prestaciones definidas; y

(b) el límite del activo, determinado utilizando el tipo de descuento especificado en el párrafo 83.

65 Un activo neto por prestaciones definidas puede surgir cuando el plan de prestaciones definidas está sobredotado o cuando se han producido ganancias actuariales. La entidad reconocerá un activo neto por prestaciones definidas en tales casos porque:

(a) la entidad controla un recurso económico que se manifiesta en su capacidad para utilizar el superávit en la generación de beneficios futuros;

(b) este control es el resultado de sucesos pasados (aportaciones efectuadas por la entidad y servicios prestados por los trabajadores); y

(c) los beneficios económicos futuros llegarán a la entidad en forma de reducciones en las aportaciones futuras o en forma de reembolsos, que la entidad puede recibir, bien directamente, bien indirectamente por afectación a otro plan con déficit. El límite del activo es el valor actual de dichos beneficios futuros.

Reconocimiento y valoración: valor actual de las obligaciones por prestaciones definidas y coste de los servicios del ejercicio corriente

66 El coste final de un plan de prestaciones definidas puede estar influido por diferentes variables, tales como los sueldos finales, la rotación de los empleados y la mortalidad, las aportaciones de estos y la evolución de los costes de asistencia médica. El coste final del plan es incierto, y esta incertidumbre es probable que persista durante un largo período de tiempo. Con el fin de determinar el valor actual de las obligaciones por retribuciones post-empleo, así como el correspondiente coste de los servicios del ejercicio corriente, es necesario:

(a) aplicar un método de valoración actuarial (véanse los párrafos 67 a 69);

(b) distribuir las prestaciones entre los períodos de servicio (véanse los párrafos 70 a 74); y

(c) realizar hipótesis actuariales (véanse los párrafos 75 a 98).

▼B

Método de valoración actuarial

67 La entidad debe utilizar el método de la unidad de crédito proyectada para determinar tanto el valor actual de sus obligaciones por prestaciones definidas, como el correspondiente coste de los servicios del ejercicio corriente y, en su caso, el coste de los servicios pasados.

68 En el método de la unidad de crédito proyectada (también conocido como método de asignación de prestaciones devengadas en proporción a los servicios prestados, o como método de asignación de prestaciones por año de servicio), se contempla cada año de servicio como generador de una unidad adicional de derecho a las prestaciones (véanse los párrafos 70 a 74) y se mide cada unidad de forma separada para conformar la obligación final (véanse los párrafos 75 a 98).

Ejemplo ilustrativo del párrafo 68

La empresa debe pagar, al finalizar el período de empleo de sus trabajadores, una retribución consistente en una suma única de dinero, igual a un 1 % del sueldo final por cada año de servicio. El sueldo del año 1 es de 10 000 u.m. y se supone que aumentará a razón del 7 % anual compuesto. El tipo de descuento utilizado es del 10 % anual. La tabla insertada a continuación muestra la obligación generada para la empresa por un empleado que se espera que abandone la misma al final del año 5, asumiendo que no se produzcan cambios en las hipótesis actuariales. Por razones de simplicidad, este ejemplo ignora el ajuste adicional que sería necesario para reflejar, eventualmente, la probabilidad de que el empleado pueda abandonar la entidad en una fecha anterior o posterior.

Año	*1*	*2*	*3*	*4*	*5*
	u.m.	*u.m.*	*u.m.*	*u.m.*	*u.m.*
Retribuciones atribuidas a:					
— *ejercicios anteriores*	*0*	*131*	*262*	*393*	*524*
— *ejercicio corriente (1 % del sueldo del año 5)*	*131*	*131*	*131*	*131*	*131*
— *ejercicio corriente y anteriores*	*131*	*262*	*393*	*524*	*655*
Importe inicial de la obligación	—	*89*	*196*	*324*	*476*
Interés al 10 %	—	*9*	*20*	*33*	*48*
Coste de los servicios del ejercicio corriente	*89*	*98*	*108*	*119*	*131*
Importe final de la obligación	*89*	*196*	*324*	*476*	*655*

Nota

1 El importe inicial de la obligación es el valor actual de las retribuciones atribuidas a los ejercicios anteriores.

2 El coste de los servicios del ejercicio corriente es el valor actual de las retribuciones atribuidas a este ejercicio.

3 El importe final de la obligación es el valor actual de las retribuciones atribuidas al ejercicio corriente y a los anteriores.

69 La entidad ha de proceder a descontar el importe total de la obligación por retribuciones post-empleo, incluso si se espera que una parte de la misma se satisfaga antes de los doce meses siguientes al ejercicio sobre el que se informa.

▼B

Reparto de las prestaciones entre los períodos de servicio

70 Al determinar el valor actual de sus obligaciones por prestaciones definidas así como los costes de los servicios del ejercicio corriente correspondientes y, en su caso, los costes de los servicios pasados, la entidad debe proceder a distribuir las prestaciones entre los períodos de servicio, utilizando la fórmula de cálculo de las prestaciones del plan. No obstante, si los servicios prestados por un empleado en años posteriores van a originar un nivel significativamente más alto de las prestaciones que el alcanzado en los años anteriores, la entidad deberá repartir linealmente la prestación en el intervalo de tiempo que medie entre:

(a) la fecha a partir de la cual el servicio prestado por el empleado le da derecho a la prestación según el plan (con independencia de que las prestaciones estén condicionadas a los servicios futuros) y

(b) la fecha en la que los servicios posteriores a prestar por el empleado no generen derecho a importes adicionales de prestación que resulten materiales o de importancia relativa según el plan, salvo por los eventuales incrementos de salario en el futuro.

71 El método de la unidad de crédito proyectada exige que la entidad asigne las prestaciones al ejercicio corriente (con el fin de determinar el coste de los servicios en ese ejercicio) y al ejercicio corriente y ejercicios anteriores (con el fin de calcular el valor actual de las obligaciones por prestaciones definidas). La entidad asigna las prestaciones a los ejercicios en los que nace la obligación de pago de las retribuciones post-empleo. Esta obligación surge a medida que los empleados prestan los servicios a cambio de retribuciones post-empleo que la entidad prevé pagar en futuros ejercicios sobre los que se informa. Las técnicas actuariales permiten a la entidad valorar las obligaciones con la suficiente fiabilidad como para justificar el reconocimiento de las mismas como pasivo.

Ejemplos ilustrativos del párrafo 71

1 Un plan de prestaciones definidas prevé pagar al empleado en el momento del retiro una suma única de 100 u.m. por cada año de servicio.

En este caso se debe atribuir a cada año una prestación por valor de 100 u.m. El coste de los servicios de cada año es el valor actual de 100 u.m. El valor actual de las obligaciones por prestaciones definidas correspondiente es el valor actual de 100 u.m. multiplicado por el número de años de servicio transcurridos hasta el final del ejercicio sobre el que se informa.

Si la prestación se tuviera que pagar inmediatamente después de que el empleado abandonase la entidad, el coste de los servicios del ejercicio corriente y el valor actual de las obligaciones por prestaciones definidas tendrían en cuenta la fecha esperada del retiro. Así, por causa del descuento de los importes, tales cantidades serán menores que las que resultarían si el empleado fuera a retirarse al final del ejercicio sobre el que se informa.

2 Un determinado plan consiste en asegurar una pensión mensual del 0,2 % del sueldo final por cada año de servicio. La pensión se devenga a partir de que el empleado cumpla los 65 años.

En este caso se atribuirá a cada ejercicio una prestación igual al valor actual de una pensión del 0,2 % del importe estimado del sueldo final, pagadera desde el momento del retiro hasta la fecha esperada del deceso. El coste de los servicios del ejercicio corriente es el valor actual de tal prestación. El valor actual de las obligaciones por el plan de prestaciones definidas es el valor actual de los pagos mensuales del 0,2 % del salario final, multiplicado por el número de años de servicio transcurridos hasta el final del ejercicio sobre el que se informa. Tanto el coste de los servicios del ejercicio corriente como el valor actual de las obligaciones comprometidas en el plan son objeto de descuento porque los pagos de las pensiones comienzan cuando el empleado cumple 65 años.

▼B

72 Los servicios prestados por los empleados darán lugar, en un plan de prestaciones definidas, al nacimiento de una obligación incluso en el caso de que las prestaciones estén condicionadas a la existencia de una relación laboral en el futuro (en otras palabras, aunque tales retribuciones sean revocables). Los servicios prestados por el empleado antes del momento de la consolidación de los derechos darán lugar a una obligación implícita porque, al final de cada uno de los ejercicios sobre los que se informa, se verá reducida la cantidad de servicios futuros a prestar por el empleado antes de consolidar sus derechos. En el proceso de valoración, no obstante, la entidad habrá de considerar la probabilidad de que algunos empleados puedan no llegar a cumplir los requisitos para convertir en irrevocables los derechos. De forma similar, aunque algunas retribuciones post-empleo, como los gastos por asistencia médica, se satisfacen solo si un suceso determinado se produce cuando el empleado ya no presta servicios, la obligación por el pago de las mismas se crea a medida que el empleado va prestando los servicios que le dan derecho a recibir la prestación cuando el citado suceso tenga lugar. La probabilidad de que tal suceso específico ocurra afectará a la valoración de la obligación, pero no determina la existencia de la misma.

Ejemplos ilustrativos del párrafo 72

1 Un determinado plan reconoce una prestación de 100 u.m. por cada año de servicio. El derecho a recibirla se consolida después de 10 años de servicio.

En este caso se debe atribuir a cada año una prestación por valor de 100 u.m. En cada uno de los primeros diez años, el coste de los servicios del ejercicio corriente y el valor actual de la obligación han de tener en cuenta la probabilidad de que el empleado en cuestión no llegue a completar los diez años requeridos de servicio.

2 Otro plan reconoce una prestación de 100 u.m. por cada año de servicio, excluyendo los servicios prestados antes de cumplir los 25 años. Las prestaciones son irrevocables inmediatamente.

En tal caso no se atribuirán prestaciones a ninguno de los ejercicios anteriores a que el empleado cumpla 25 años, puesto que los servicios prestados antes de esa fecha no dan derecho a prestaciones (ya sea o no condicionadas). A cada uno de los años subsiguientes se atribuirá una prestación por importe de 100 u.m.

73 La obligación se va incrementando hasta el momento en que cualquier servicio posterior prestado por el empleado no lleve a un aumento del importe de las prestaciones que resulte material o de importancia relativa. Por tanto, todo el importe de las prestaciones se atribuye al ejercicio que termine en esa fecha y a los que sean anteriores a él. Las prestaciones se distribuirán entre los ejercicios utilizando la fórmula establecida en el plan correspondiente. No obstante, en el caso de que los servicios prestados por un empleado en los años venideros puedan darle derecho a recibir una prestación significativamente superior a la que tenía derecho en años precedentes, la entidad distribuirá la prestación de forma lineal, hasta la fecha en la cual los servicios adicionales prestados por el empleado no le den derecho a una prestación adicional que resulte material o de importancia relativa. Esto se hace así porque son todos los servicios, prestados por el empleado en el ejercicio, los que le darán derecho a percibir el mayor nivel de prestaciones.

Ejemplos ilustrativos del párrafo 73

1 Un determinado plan concede una prestación a los empleados por un importe único de 1.000 u.m., que es irrevocable tras diez años de servicio. El plan no suministra más prestaciones por años de servicio adicionales.

Se atribuirá una prestación de 100 u.m. (1 000 u.m. dividido entre diez) a cada uno de los primeros diez años.

El coste de los servicios del ejercicio corriente, en cada uno de esos primeros diez años, tendrá en cuenta la probabilidad de que el empleado pueda no completar los diez años requeridos de servicio. No se atribuirá prestación alguna a los años siguientes.

2 Un plan concede una prestación por retiro de importe único, por valor de 2.000 u.m., a todos los empleados que permanezcan en la empresa a la edad de 55 años, tras haber prestado al menos veinte años de servicio, o bien que estén prestando servicios en la empresa a la edad de 65 años, con independencia de su antigüedad.

▼B

Para los trabajadores que accedan al empleo antes de la edad de 35 años, el derecho a las prestaciones por los servicios prestados nace al cumplir esa edad, pero no antes (el empleado puede abandonar la empresa a los 30 y volver a incorporarse a la edad de 33, lo cual no tendrá efecto ni en la cuantía del beneficio ni en la fecha de pago). Tales prestaciones se condicionan a los servicios futuros. Además, los servicios prestados después de los 55 años no conceden al empleado ningún derecho a prestaciones adicionales que resulten materiales o de importancia relativa. Para estos empleados, la entidad deberá atribuir prestaciones de 100 u.m. (2.000 u.m. dividido entre veinte) por cada uno de los años de servicio, desde los 35 a los 55 años de edad.

Para los trabajadores que accedan a la empresa entre los 35 y los 45 años, los servicios prestados después de llevar 20 años no les conceden cantidades adicionales de prestaciones que resulten materiales o de importancia relativa. Por ello, la entidad debe atribuir, para tales empleados, una prestación de 100 u.m. (2.000 u.m. dividido entre veinte) para cada uno de los primeros veinte años de servicio.

En el caso de un trabajador que acceda al empleo a la edad de 55 años, los servicios prestados después de los diez primeros años no darán lugar a un importe adicional de prestación que resulte material o de importancia relativa. Para tal empleado, la entidad atribuirá una prestación de 200 u.m. (2.000 u.m. dividido entre 10) para cada uno de los diez primeros años de servicio.

En todos los anteriores casos, tanto en el coste de los servicios del ejercicio corriente como en el valor actual de las obligaciones se tendrá en cuenta la probabilidad de que el empleado en cuestión no complete el período necesario de servicio.

3 Un plan para asistencia médica post-empleo prevé reembolsar el 40 % de los costes por asistencia médica que soporte el antiguo empleado siempre que el mismo haya abandonado la empresa teniendo entre diez y veinte años de servicio, y el 50 % de esos mismos costes si el empleado ha abandonado la empresa después de veinte o más años de servicio.

En virtud de la fórmula de cálculo de las prestaciones del plan, la entidad atribuye un 4 % del valor actual de los costes de asistencia médica previstos (40 % dividido entre 10) a cada uno de los diez primeros años, y un 1 % (10 % dividido entre diez) a cada uno de los segundos diez años. El coste de los servicios del ejercicio corriente habrá de tener en cuenta la probabilidad de que el empleado pueda no completar el período de servicio necesario para tener derecho a una parte o la totalidad de las prestaciones. Para los casos en los que se espere que el empleado abandone la entidad antes de los primeros diez años, no se atribuirá ninguna prestación.

4 Un plan para asistencia médica post-empleo prevé reembolsar el 10 % de los costes por asistencia médica que soporte el antiguo empleado siempre que el mismo haya abandonado la empresa teniendo entre diez y veinte años de servicio, y el 50 % de esos mismos costes si el empleado ha abandonado la empresa después de veinte o más años de servicio.

En este caso, los servicios prestados después de los veinte primeros años conceden al empleado un nivel mucho más alto de prestaciones que el conseguido anteriormente. Por tanto, para los empleados que vayan a abandonar la entidad después de veinte o más años, esta atribuye la prestación utilizando el método de reparto lineal descrito en el párrafo 71. Los servicios prestados después de los veinte primeros años no darán derecho a prestaciones adicionales que resulten materiales o de importancia relativa. Por tanto, la prestación atribuida a cada uno de los veinte primeros años es un 2,5 % del valor actual de los costes esperados de asistencia médica (50 % dividido entre veinte).

Para los casos en que se espere que el empleado abandone la empresa después de diez años de servicio pero antes de alcanzar los veinte, la prestación atribuida a cada uno de los diez primeros años será el 1 % del valor actual de los costes esperados de asistencia médica.

Para estos trabajadores no es necesario atribuir prestación alguna a los servicios prestados después de la finalización del décimo año y antes de la fecha estimada de abandono de la empresa.

Para los casos en los que se espere que el empleado abandone la empresa antes de los primeros diez años, no se atribuirá ninguna prestación.

▼B

74 En el caso de que el importe de la prestación consista en un porcentaje constante del sueldo final por cada año de servicio, los incrementos en los sueldos futuros afectarán al importe necesario para cumplir con la obligación existente, por los años de servicio pasados, al cierre del ejercicio sobre el que se informa, pero no crearán ninguna obligación adicional. Por tanto:

(a) a los efectos del párrafo 70, letra b), los incrementos de los sueldos no suponen mayores prestaciones, incluso cuando el importe de las prestaciones vaya a depender de la cuantía del sueldo final; y

(b) el importe de la prestación atribuida a cada ejercicio será un porcentaje constante del sueldo con el que las prestaciones estén relacionadas.

Ejemplo ilustrativo del párrafo 74

Los empleados adquieren el derecho a una prestación del 3 % del sueldo final por cada año de servicio antes de cumplir los 55 años.

En este caso se atribuirá a cada año un beneficio del 3 % del sueldo final estimado por cada año hasta que el trabajador cumpla los 55 de edad. Esta es la fecha en la que los servicios posteriores no dan derecho a prestaciones adicionales que resulten materiales o de importancia relativa, según el plan. Por tanto, no se atribuye ninguna prestación a los servicios prestados por el trabajador después de cumplir esa edad.

Hipótesis actuariales

75 Las hipótesis actuariales deben ser no sesgadas y compatibles entre sí.

76 Las hipótesis actuariales constituyen las mejores estimaciones que la entidad posee sobre las variables que determinarán el coste final de proporcionar las retribuciones post-empleo. Entre las hipótesis actuariales se incluyen los dos tipos siguientes:

(a) Hipótesis demográficas acerca de las características de los empleados actuales y antiguos (así como de las personas a su cargo) que puedan recibir las prestaciones. Estas hipótesis tienen relación con extremos tales como:

(i) la mortalidad (véanse los párrafos 81 y 82);

(ii) las tasas de rotación de los empleados, incapacidad y retiro anticipado;

(iii) el porcentaje de partícipes en el plan con personas a su cargo que serán beneficiarias de prestaciones;

(iv) el porcentaje de partícipes en el plan que seleccionarán cada tipo de opción de pago disponible con arreglo a los términos del plan; y

(v) las tasas de solicitud de reembolso, en los planes de asistencia médica.

(b) Hipótesis financieras, que tienen relación con los siguientes extremos:

(i) el tipo de descuento (véanse los párrafos 83 a 86);

(ii) los niveles de prestaciones, excluyendo los costes de las prestaciones que deban sufragar los empleados, y sueldos futuros (véanse los párrafos 87 a 95);

(iii) en el caso de prestaciones por asistencia sanitaria, los costes futuros de la misma, incluyendo los costes de tratamiento de las solicitudes de reembolso (es decir, los costes en los que se incurrirá al procesar y resolver dichas solicitudes, incluidos los honorarios jurídicos y de evaluación) (véanse los párrafos 96 a 98); y

(iv) los impuestos a pagar por el plan sobre las aportaciones correspondientes a los servicios antes de la fecha de presentación o sobre las prestaciones que resulten de dichos servicios.

77 Las hipótesis actuariales se considerarán no sesgadas si no resultan ni imprudentes ni excesivamente conservadoras.

▼B

78 Las hipótesis actuariales serán compatibles entre sí cuando reflejen las relaciones económicas existentes entre factores tales como la inflación, los tipos de aumento de los sueldos y los tipos de descuento. Por ejemplo, todas las hipótesis que dependan de un nivel determinado de inflación en un ejercicio futuro (como es el caso de las relacionadas con tipos de interés e incrementos de salarios y prestaciones) supondrán el mismo nivel de inflación en tal ejercicio.

79 La entidad habrá de establecer el tipo de descuento y las demás hipótesis financieras en términos nominales (corrientes), salvo que las estimaciones en términos reales (ajustadas por la inflación) sean más fiables, como puede pasar, por ejemplo, en el caso de una economía hiperinflacionaria (véase la NIC 29 *Información financiera en economías hiperinflacionarias*), o también en el caso en que las prestaciones estén ligadas a un índice, habiendo un mercado profundo de bonos indexados en la misma moneda y plazo.

80 Las hipótesis financieras deben estar basadas en las expectativas de mercado al cierre del ejercicio sobre el que se informa, para el ejercicio en el que las obligaciones deben ser canceladas.

Hipótesis actuariales: mortalidad

81 Una entidad determinará sus hipótesis de mortalidad por referencia a su mejor estimación de la mortalidad de los partícipes en el plan tanto durante el período de empleo como posteriormente.

82 Para estimar el coste total de la prestación, la entidad tendrá en cuenta los cambios esperados en la mortalidad, por ejemplo modificando las tablas de mortalidad estándar con estimaciones de mejoras en la mortalidad.

Hipótesis actuariales: tipo de descuento

83 El tipo de interés a utilizar para descontar las obligaciones por retribuciones post-empleo (financiadas y no financiadas) debe determinarse utilizando como referencia los rendimientos del mercado, al cierre del ejercicio sobre el que se informa, correspondientes a las emisiones de bonos u obligaciones empresariales de alta calidad. En los países donde no exista un mercado profundo para tales títulos, deberá utilizarse el rendimiento correspondiente a los bonos emitidos por las administraciones públicas, al cierre del ejercicio sobre el que se informa. En cualquier caso, tanto la moneda como el plazo de los bonos empresariales o públicos deben corresponderse con la moneda y el plazo de pago estimado para el pago de las obligaciones por prestaciones post-empleo.

84 Una de las hipótesis actuariales que tiene efectos que resultan materiales o de importancia relativa es el tipo de descuento. El tipo de descuento refleja el valor del dinero en el tiempo, pero no el riesgo actuarial o de inversión. Además, el tipo de descuento no refleja el riesgo específico de crédito que asumen los acreedores de la entidad, ni tampoco recoge el riesgo de que el comportamiento de las variables en el futuro pueda diferir de las hipótesis actuariales utilizadas.

85 El tipo de descuento refleja el calendario estimado de los pagos de las prestaciones. En la práctica, las entidades a menudo consiguen esto simplemente utilizando un tipo de descuento único que es un promedio ponderado que refleja el calendario y el importe estimados de los pagos de prestaciones, así como la moneda en la que estas han de ser satisfechas.

86 En algunos casos, puede no existir un mercado profundo de bonos con un período de vencimiento suficiente para cubrir los vencimientos esperados de todos los pagos por prestaciones. En tales casos, la entidad tendrá que utilizar los tipos corrientes de mercado, con las referencias temporales apropiadas, para descontar los pagos a corto plazo, y estimará el tipo a utilizar para los vencimientos a más largo plazo extrapolando los correspondientes tipos corrientes de mercado mediante la curva de rendimientos. Es improbable que el valor actual total de las obligaciones por prestaciones definidas sea particularmente sensible al tipo de descuento aplicado a la parte de prestaciones que se pagarán con posterioridad al vencimiento de los bonos de empresa o públicos.

▼B

Hipótesis actuariales: sueldos, prestaciones y costes de asistencia médica

87 La entidad debe valorar sus obligaciones por prestaciones definidas sobre una base que refleje:

(a) las prestaciones establecidas, al cierre del ejercicio sobre el que se informa, según los términos del plan (o que resulten de cualquier obligación implícita que vaya más allá de tales condiciones);

(b) los incrementos estimados de los sueldos en el futuro que afecten a las prestaciones a pagar;

(c) el efecto de cualquier tipo de límite sobre la parte del coste de las prestaciones futuras a cargo del empleador;

(d) las contribuciones de empleados o terceros que reduzcan el coste final para la entidad de dichas prestaciones; y

(e) los cambios futuros estimados en la cuantía de las prestaciones públicas, en la medida en que afecten a los importes a pagar dentro del plan de prestaciones definidas, si y solo si:

(i) tales cambios han sido incorporados a una norma legal antes del cierre del ejercicio sobre el que se informa; o

(ii) los datos históricos, u otro tipo de evidencia fiable, indican que tales prestaciones públicas van a variar de una forma previsible, por ejemplo en consonancia con los futuros cambios en los niveles generales de precios o de salarios.

88 Las hipótesis actuariales reflejarán los cambios en las prestaciones futuras previstos en los términos formales del plan (o que resulten de las obligaciones implícitas que vayan más allá de tales condiciones) al cierre del ejercicio sobre el que se informa. Este es el caso, por ejemplo, cuando:

(a) la entidad tenga un historial de prestaciones crecientes, por ejemplo para mitigar los efectos de la inflación, y no existan indicios de que tal práctica vaya a cambiar en el futuro;

(b) la entidad esté obligada formalmente por los términos del plan (o las obligaciones implícitas que vayan más allá de tales condiciones) o por la legislación a utilizar en favor de los partícipes del plan cualquier superávit que pueda producirse en el mismo [véase el párrafo 108, letra c)]; o

(c) las prestaciones varíen en respuesta a un objetivo de rendimiento o a otros criterios; por ejemplo, los términos del plan pueden establecer que se pagarán prestaciones reducidas o se exigirán aportaciones adicionales de los empleados en caso de que los activos afectos al plan sean insuficientes. Al hacer la evaluación de esta obligación, se tendrá en cuenta la mejor estimación de los efectos del objetivo de rendimiento o de otros criterios.

89 Las hipótesis actuariales no tendrán que reflejar los cambios en las prestaciones futuras que no estén previstos en los términos formales del plan (o resulten de las obligaciones implícitas) al cierre del ejercicio sobre el que se informa. Tales cambios producirán:

(a) un coste de los servicios pasados, en la medida que modifiquen las prestaciones por servicios prestados antes de efectuarse el cambio; y

(b) un coste de los servicios del ejercicio corriente en los ejercicios posteriores al cambio, en la medida que modifiquen prestaciones por servicios a prestar tras el cambio.

90 Las estimaciones de los incrementos futuros en los salarios han de tener en cuenta la inflación, la antigüedad, las posibles promociones y otros factores relevantes, tales como la evolución de la oferta y la demanda en el mercado de trabajo.

91 Algunos planes de prestaciones definidas limitan las aportaciones que la entidad está obligada a pagar. El coste total de las prestaciones tiene en cuenta los efectos de un límite en las aportaciones. Los efectos de un límite en las aportaciones se determinan por referencia al período más corto de entre los siguientes:

(a) la vida esperada de la entidad; y

(b) la vida esperada del plan.

▼B

92 Algunos planes de prestaciones definidas exigen que los empleados o terceros contribuyan al coste del plan. Las aportaciones realizadas por los empleados reducen el coste de las prestaciones para la entidad. La entidad considerará si las aportaciones de terceros reducen el coste de las prestaciones para la entidad, o si son un derecho de reembolso como se describe en el párrafo 116. Las aportaciones realizadas por los empleados o por terceros, o bien se establecen en los términos formales del plan (o se derivan de las obligaciones implícitas que vayan más allá de tales condiciones), o son discrecionales. Las aportaciones discrecionales realizadas por los empleados o por terceros reducen el coste de los servicios desde el momento en que se pagan dichas aportaciones al plan.

93 Las aportaciones realizadas por los empleados o por terceros previstas en los términos formales del plan reducen el coste de los servicios (si están ligadas al servicio) o los recálculos de la valoración del pasivo (activo) neto por prestaciones definidas (por ejemplo, si las aportaciones son necesarias para reducir un déficit relativo a pérdidas en los activos afectos al plan o a pérdidas actuariales). Las aportaciones realizadas por los empleados o por terceros con respecto a los servicios se atribuyen a los períodos de servicio como prestaciones negativas con arreglo al párrafo 70 (es decir, las prestaciones netas se atribuyen con arreglo a dicho párrafo).

94 Los cambios en las aportaciones realizadas por los empleados o por terceros con respecto a los servicios producirán:

(a) un coste de los servicios corrientes y pasados (si los cambios en las aportaciones realizadas por los empleados no se establecen en los términos formales del plan y no se derivan de las obligaciones implícitas); o

(b) pérdidas y ganancias actuariales (si los cambios en las aportaciones realizadas por los empleados se establecen en los términos formales del plan o se derivan de las obligaciones implícitas).

95 Algunas retribuciones post-empleo están ligadas a variables tales como el nivel de prestaciones públicas por retiro o por asistencia médica. La valoración de tales prestaciones habrá de reflejar la mejor estimación de tales variables, realizada a partir de los datos históricos y otro tipo de evidencia fiable.

96 Las hipótesis acerca de los costes por asistencia médica deben tomar en cuenta los cambios futuros estimados en el coste de los servicios médicos, derivados tanto de la inflación como de las variaciones específicas de tales costes.

97 La valoración de las retribuciones post-empleo, en forma de asistencia médica, exige plantear hipótesis acerca del nivel y la frecuencia de las solicitudes de reembolso, así como sobre el coste de cubrir ese reembolso. La entidad estimará los costes futuros de asistencia médica a partir de los datos históricos tomados de su propia experiencia, complementados, si fuera necesario, con datos históricos procedentes de otras entidades, compañías de seguros, empresas de asistencia sanitaria u otras fuentes. Las estimaciones de los costes futuros de asistencia médica habrán de considerar el efecto de los avances tecnológicos, los cambios en los patrones de utilización o prestación de la asistencia médica, así como los cambios en el estado de salud de los partícipes en el plan.

98 El nivel y la frecuencia de las solicitudes de reembolso son particularmente sensibles a la edad, estado de salud y sexo de los empleados (y de las personas a su cargo) y pueden también resultar sensibles a otros factores tales como la ubicación geográfica. Por tanto, los datos históricos han de ser ajustados siempre que la mezcla demográfica de la población beneficiaria sea diferente de la utilizada como base para elaborar los datos. También será preciso ajustar los datos cuando haya evidencia fiable de que las tendencias históricas no continuarán en el futuro.

▼B

Coste de los servicios pasados y ganancias o pérdidas derivadas de liquidaciones de los planes

99 Antes de determinar el coste de los servicios pasados, o una ganancia o pérdida por liquidación, la entidad recalculará la valoración del pasivo (activo) neto por prestaciones definidas utilizando el valor razonable actual de los activos afectos al plan e hipótesis actuariales actuales (incluyendo los tipos de interés actuales y otros precios de mercado actuales), reflejando las prestaciones ofrecidas en virtud del plan antes de la modificación, reducción o liquidación del mismo.

100 La entidad no necesitará distinguir entre el coste de los servicios pasados que se produce como consecuencia de una modificación de un plan, el coste de los servicios pasados que se produce como consecuencia de una reducción y las ganancias o pérdidas derivadas de liquidaciones de los planes en caso de que dichas operaciones sean simultáneas. En algunos casos, la modificación del plan se produce antes de la liquidación, como cuando la entidad cambia las prestaciones previstas en el plan y liquida las prestaciones modificadas más tarde. En dichos casos, la entidad reconocerá el coste de los servicios pasados antes de cualquier ganancia o pérdida derivada de liquidaciones de los planes.

101 Una liquidación es simultánea a la modificación y reducción de un plan cuando este se cancela con el resultado de que se procede al pago de las obligaciones y el plan deja de existir. No obstante, la cancelación del plan no tiene el carácter de liquidación siempre y cuando sea reemplazado por otro nuevo que ofrezca, en esencia, las mismas prestaciones.

Coste de los servicios pasados

102 El coste de los servicios pasados es el cambio en el valor actual de las obligaciones por prestaciones definidas que son consecuencia de una modificación o reducción del plan.

103 La entidad debe reconocer el coste de los servicios pasados como un gasto en la primera de las siguientes fechas:

(a) cuando tenga lugar la modificación o reducción del plan; y

(b) cuando la entidad reconozca los correspondientes costes de reestructuración (véase la NIC 37) o indemnizaciones por cese (véase el párrafo 165).

104 Existe modificación de un plan cuando la entidad introduce o retira un plan de prestaciones definidas o cambia las prestaciones a recibir dentro de un plan de prestaciones definidas ya existente.

105 La reducción se produce cuando la entidad reduce significativamente el número de empleados cubiertos por el plan. La reducción puede producirse como consecuencia de un suceso aislado, como por ejemplo el cierre de una planta, la interrupción de una actividad o la terminación o suspensión de un plan.

106 El coste de los servicios pasados puede ser positivo (si se introducen o se cambian prestaciones de tal modo que el valor actual de las obligaciones por prestaciones definidas aumenta) o negativo (si se suprimen o cambian prestaciones de tal modo que el valor actual de las obligaciones por prestaciones definidas disminuye).

107 En el caso de que la entidad reduzca prestaciones a pagar en un plan de prestaciones definidas y, al mismo tiempo, aumente otras dentro del mismo plan y para los mismos empleados, la entidad tratará el cambio como una única variación, en términos netos.

108 En el coste de los servicios pasados se excluyen:

(a) el efecto, sobre el importe de las obligaciones de pago de las prestaciones por servicios de años anteriores, de las diferencias entre los incrementos reales de los salarios y los incrementos previamente asumidos como hipótesis (en este caso no aparecen costes de los servicios pasados, puesto que las hipótesis actuariales deben tener en consideración los sueldos proyectados);

▼B

(b) las infra o sobreestimaciones de los incrementos discrecionales de las pensiones cuando una entidad tenga una obligación implícita de conceder tales aumentos (no existe coste de los servicios pasados porque las hipótesis actuariales deben tener en consideración dichos aumentos);

(c) las estimaciones de mejoras en las prestaciones derivadas de ganancias actuariales o del rendimiento de los activos afectos al plan que hayan sido reconocidos en los estados financieros, siempre que la entidad esté obligada formalmente, por los términos del plan (o las obligaciones implícitas que vayan más allá de tales condiciones) o por la legislación, a utilizar en favor de los partícipes del plan cualquier superávit que pueda producirse en el mismo, incluso si los incrementos en las prestaciones no han sido formalmente otorgados (no existe un coste de los servicios pasados porque el aumento resultante en el valor de las obligaciones es una pérdida actuarial; véase el párrafo 88); y

(d) el incremento en las prestaciones consolidadas (o irrevocables) (es decir, prestaciones que no están condicionadas por la existencia de una relación de empleo en el futuro; véase el párrafo 72) cuando, en ausencia de prestaciones nuevas o mejoradas, los empleados cumplan los requerimientos para la irrevocabilidad de las prestaciones (no existe coste de los servicios pasados porque la entidad reconoció el coste estimado de las prestaciones como coste de los servicios del ejercicio corriente, a medida que los servicios correspondientes fueron prestados).

Ganancias o pérdidas derivadas de liquidaciones de los planes

109 La ganancia o pérdida derivada de liquidaciones de los planes es la diferencia entre:

(a) el valor actual de las obligaciones por prestaciones definidas que se liquidan, determinado en la fecha de la liquidación; y

(b) el precio de liquidación, incluyendo los activos afectos al plan transferidos y los pagos realizados directamente por la entidad en el marco de la liquidación.

110 La entidad reconocerá las pérdidas o ganancias derivadas de la liquidación de un plan de prestaciones definidas cuando se lleve a cabo la liquidación.

111 Existe liquidación cuando la entidad realiza una operación que elimina, con referencia a la totalidad o parte de las prestaciones suministradas por un plan de prestaciones definidas, las obligaciones legales o implícitas a cumplir en el futuro (salvo el pago de prestaciones a los empleados, o por cuenta de los mismos, previstas en el plan e incluidas en las hipótesis actuariales). Por ejemplo, una transferencia puntual de obligaciones significativas del empleador en virtud del plan a una compañía de seguros a través de la compra de una póliza de seguro es una liquidación; un pago a tanto alzado, en virtud del plan, a los partícipes del plan a cambio de sus derechos a recibir determinadas retribuciones post-empleo no lo es.

112 En algunos casos, la entidad adquiere una póliza de seguro para financiar una parte o la totalidad de las retribuciones a los empleados conexas a los servicios prestados durante el ejercicio corriente y en ejercicios anteriores. La adquisición de tal póliza no constituye liquidación si la entidad conserva la obligación, ya sea legal o implícita, de pagar cantidades adicionales (véase el párrafo 46) en caso de que el asegurador no abone las prestaciones especificadas en la póliza de seguro. Los párrafos 116 a 119 tratan del reconocimiento y valoración de los derechos de reembolso en virtud de pólizas de seguro que no sean activos afectos al plan.

▼B

Reconocimiento y valoración: activos afectos al plan

Valor razonable de los activos afectos al plan

113 Al determinar el déficit o superávit se procederá a restar el valor razonable de los activos afectos al plan del valor actual de las obligaciones por prestaciones definidas. Si no existiese precio de mercado disponible, el valor razonable de los activos afectos al plan se estimará, por ejemplo, mediante el descuento de los flujos de efectivo futuros, utilizando un tipo de descuento que refleje tanto el riesgo asociado con los activos afectos al plan como la fecha prevista de vencimiento o de enajenación o disposición por otra vía de tales activos (o, si no tuvieran fecha de vencimiento, el período estimado hasta la liquidación de la obligación de pago correspondiente).

114 En los activos afectos al plan no se incluirán las aportaciones pendientes que la entidad deba al fondo, ni tampoco los instrumentos financieros no transferibles emitidos por la entidad y poseídos por el fondo. De los activos afectos al plan se deducirá cualquier pasivo del fondo que no tenga relación con las retribuciones a los empleados, como, por ejemplo, las cuentas de acreedores comerciales y otras cuentas a pagar y los pasivos que procedan de instrumentos financieros derivados.

115 Cuando los activos afectos al plan comprendan pólizas de seguro aptas que se correspondan exactamente, tanto en los importes como en el calendario de pagos, con algunas o todas las prestaciones pagaderas dentro del plan, se considerará que el valor razonable de esas pólizas de seguro es igual al valor actual de las obligaciones de pago conexas (con sujeción a cualquier eventual reducción que se requiera si los importes a recibir en virtud de las pólizas de seguro no son totalmente recuperables).

Reembolsos

116 Solo en el caso de que sea prácticamente cierto que un tercero vaya a reembolsar alguno o todos los desembolsos necesarios para cancelar una obligación por prestaciones definidas, la entidad deberá:

(a) Reconocer su derecho al reembolso como un activo separado. La entidad debe valorar este activo según su valor razonable.

(b) Desagregar y reconocer los cambios en el valor razonable de su derecho al reembolso de la misma manera que en el caso de los cambios en el valor razonable de los activos afectos al plan (véanse los párrafos 124 y 125). Los componentes del coste de la prestación definida reconocidos con arreglo al párrafo 120 podrán reconocerse con deducción de las cantidades relativas a los cambios en el importe en libros del derecho al reembolso.

117 A veces, la entidad puede requerir a un tercero, tal como un asegurador, el pago de una parte o la totalidad del desembolso necesario para cancelar una obligación por prestaciones definidas. Las pólizas de seguro aptas, tal como han sido definidas en el párrafo 8, son activos afectos al plan. La entidad contabilizará tales pólizas de seguro aptas de la misma forma que todos los demás activos afectos al plan, y el párrafo 116 no resulta de aplicación (véanse los párrafos 46 a 49 y 115).

118 Cuando una póliza de seguro de una entidad no cumpla las condiciones para ser una póliza apta, esta póliza no será un activo afecto al plan. El párrafo 116 será de aplicación en tales casos: la entidad reconocerá su derecho a los reembolsos, en virtud de la póliza de seguros, como un activo separado y no como una deducción, al determinar el déficit o superávit. El párrafo 140, letra b), exige que la entidad revele, mediante una breve descripción, la relación entre el derecho de reembolso y la obligación conexa.

▼B

119 Si el derecho de reembolso surge de una póliza de seguro que se corresponde exactamente con la cuantía y el calendario de algunas o todas las prestaciones definidas pagaderas en virtud de un plan de prestaciones definidas, se considerará que el valor razonable del derecho de reembolso es el valor actual de la obligación correspondiente (con sujeción a cualquier eventual reducción que se requiera si los importes a recibir en virtud de las pólizas de seguro no son totalmente recuperables).

Componentes del coste de la prestación definida

120 La entidad reconocerá los componentes del coste de la prestación definida, salvo que otra NIIF requiera o permita su inclusión en el coste de un activo, del siguiente modo:

(a) coste de los servicios (véanse los párrafos 66 a 112) en la cuenta de resultados;

(b) interés neto sobre el pasivo (activo) neto por prestaciones definidas (véanse los párrafos 123 a 126) en la cuenta de resultados; y

(c) recálculo de la valoración del pasivo (activo) neto por prestaciones definidas (véanse los párrafos 127 a 130) en otro resultado global.

121 Otras NIIF exigen la inclusión de algunos costes derivados de prestaciones definidas para los empleados en el coste de activos tales como existencias e inmovilizado material (véanse la NIC 2 y la NIC 16). Todo coste por retribuciones post-empleo, que se incluya en el coste de los activos citados, incluirá la parte adecuada de los componentes mencionados en la lista del párrafo 120.

122 El recálculo de la valoración del pasivo (activo) neto por prestaciones definidas reconocido en otro resultado global no debe reclasificarse a resultados en ningún ejercicio posterior. Sin embargo, la entidad puede transferir los importes reconocidos en otro resultado global dentro del patrimonio neto.

Interés neto sobre el pasivo (activo) neto por prestaciones definidas

123 El interés neto sobre el pasivo (activo) neto por prestaciones definidas debe determinarse multiplicando el pasivo (activo) neto por prestaciones definidas por el tipo de descuento especificado en el párrafo 83, establecidos ambos al inicio del ejercicio anual sobre el que se informa, teniendo en cuenta cualquier cambio en el pasivo (activo) neto por prestaciones definidas durante el período, como resultado de las aportaciones y pagos de las prestaciones.

124 El interés neto sobre el pasivo (activo) neto por prestaciones definidas puede considerarse que incluye ingresos por intereses de activos afectos al plan, costes por intereses sobre las obligaciones por prestaciones definidas e intereses sobre los efectos del límite del activo mencionado en el párrafo 64.

125 Los ingresos por intereses de activos afectos al plan son un componente del rendimiento de los activos afectos al plan, y se determinan multiplicando el valor razonable de los activos afectos al plan por el tipo de descuento especificado en el párrafo 83, establecidos ambos al inicio del ejercicio anual sobre el que se informa, teniendo en cuenta cualquier cambio en los activos afectos al plan poseídos durante el ejercicio, como resultado de las aportaciones y pagos de las prestaciones. La diferencia entre los ingresos por intereses de activos afectos al plan y el rendimiento de los activos afectos al plan se incluye en el recálculo de la valoración del pasivo (activo) neto por prestaciones definidas.

▼B

126 Los intereses sobre los efectos del límite del activo forman parte del cambio total en los efectos del límite del activo, y se determinan multiplicando los efectos del límite del activo por el tipo de descuento especificado en el párrafo 83, determinados ambos al inicio del ejercicio sobre el que se informa. La diferencia entre ese importe y el cambio total en los efectos del límite del activo se incluye en el recálculo de la valoración del pasivo (activo) neto por prestaciones definidas.

Recálculo de la valoración del pasivo (activo) neto por prestaciones definidas

127 El recálculo de la valoración del pasivo (activo) neto por prestaciones definidas comprende:

(a) las pérdidas y ganancias actuariales (véanse los párrafos 128 y 129);

(b) el rendimiento de los activos afectos al plan (véase el párrafo 130), excluyendo las cantidades incluidas en el interés neto sobre el pasivo (activo) neto por prestaciones definidas (véase el párrafo 125); y

(c) cualquier cambio en los efectos del límite del activo, excluyendo las cantidades incluidas en el interés neto sobre el pasivo (activo) neto por prestaciones definidas (véase el párrafo 126).

128 Las ganancias y pérdidas actuariales son consecuencia de aumentos o disminuciones del valor actual de las obligaciones por prestaciones definidas a causa de cambios en las hipótesis actuariales y de los ajustes por experiencia. Entre las causas de tales pérdidas o ganancias se encuentran las siguientes:

(a) tasas inesperadamente elevadas o reducidas de rotación de los empleados, retiro anticipado o mortalidad, o de aumento de los salarios, las prestaciones (si las condiciones formales o implícitas del plan contemplan incrementos en caso de inflación) o los costes de asistencia médica;

(b) el efecto de los cambios en las hipótesis utilizadas con relación a las opciones de pagos por prestaciones;

(c) el efecto de los cambios en las estimaciones de las tasas de rotación de los empleados, retiro anticipado o mortalidad, o de aumento de los salarios, las prestaciones (si las condiciones formales o implícitas contemplan incrementos en caso de inflación) o los costes de asistencia médica; y

(d) el efecto de las variaciones en el tipo de descuento.

129 Las ganancias y pérdidas actuariales no incluyen los cambios del valor actual de las obligaciones por prestaciones definidas debidos a la introducción, modificación, reducción o liquidación del plan de prestaciones definidas, ni los cambios en las prestaciones a pagar en virtud del plan de prestaciones definidas. Tales cambios producen coste de servicios pasados o ganancias o pérdidas derivadas de liquidaciones de los planes.

130 Al determinar el rendimiento de los activos afectos al plan, la entidad restará los costes de administrar los activos afectos al plan y los impuestos con cargo al mismo, que sean distintos de los que se hayan incluido en las hipótesis actuariales utilizadas para valorar las obligaciones por prestaciones definidas (párrafo 76). Los demás costes de administración no se restan del rendimiento de los activos afectos al plan.

▼B

Presentación

Compensación

131 La entidad debe proceder a compensar un activo afecto a un plan con un pasivo perteneciente a otro plan cuando, y solo cuando:

(a) tenga derecho, exigible legalmente, a utilizar los superávit de un plan para cancelar las obligaciones del otro; y

(b) pretenda, o bien cancelar las obligaciones según su valor neto, o bien realizar el superávit en el primero de los planes y, de forma simultánea, cancelar su obligación en el otro.

132 Los criterios de compensación son similares a los establecidos para el caso de los instrumentos financieros, en la NIC 32 *Instrumentos financieros: Presentación*.

Separación entre partidas corrientes y no corrientes

133 Algunas entidades separan, en sus estados financieros, los activos y pasivos corrientes de los activos y pasivos no corrientes. Esta norma no especifica si la entidad debe proceder a realizar la separación de las partes corrientes y no corrientes de los activos y pasivos que se deriven de las retribuciones post-empleo.

Componentes del coste de la prestación definida

134 El párrafo 120 obliga a las entidades a reconocer el coste de los servicios y el interés neto sobre el pasivo (activo) neto por prestaciones definidas en la cuenta de resultados. Esta norma no especifica cómo deben presentar las entidades el coste de los servicios y el interés neto sobre el pasivo (activo) neto por prestaciones definidas. Las entidades presentarán dichos componentes con arreglo a la NIC 1.

Información a revelar

135 La entidad revelará la información que permita:

(a) explicar las características de sus planes de prestaciones definidas y los riesgos asociados (véase el párrafo 139);

(b) identificar y explicar los importes en sus estados financieros que procedan de sus planes de prestaciones definidas (véanse los párrafos 140 a 144); y

(c) describir cómo pueden afectar sus planes de prestaciones definidas al importe, calendario e incertidumbre de los flujos de efectivo futuros de la entidad (véanse los párrafos 145 a 147).

136 Para cumplir los objetivos del párrafo 135, una entidad debe considerar todo lo siguiente:

(a) el nivel de detalle necesario para satisfacer los requerimientos de revelación de información;

(b) qué importancia conceder a cada uno de los distintos requerimientos;

(c) qué nivel de agregación o desagregación efectuar; y

(d) si los usuarios de estados financieros requieren información adicional para evaluar la información cuantitativa revelada.

▼B

137 Si las revelaciones de información proporcionadas de conformidad con los requerimientos de esta norma y otras NIIF resultan insuficientes para cumplir los objetivos del párrafo 135, una entidad deberá revelar la información adicional necesaria para cumplir estos objetivos. Por ejemplo, una entidad puede presentar un análisis del valor actual de las obligaciones por prestaciones definidas que desglose la naturaleza, las características y los riesgos de las obligaciones. Estas revelaciones de información podrían distinguir:

(a) entre importes debidos a partícipes en activo, partícipes con prestaciones diferidas y pensionistas.

(b) entre prestaciones consolidadas (o irrevocables) y prestaciones acumuladas pero no consolidadas (o revocables).

(c) entre prestaciones condicionadas, importes atribuibles a incrementos en los sueldos futuros y otras prestaciones.

138 La entidad evaluará si todas o algunas de las informaciones a revelar deberían desagregarse para distinguir entre planes o grupos de planes con riesgos significativamente diferentes. Por ejemplo, una entidad puede desagregar la información a revelar sobre planes en los que se aprecien una o más de las siguientes características:

(a) ubicaciones geográficas distintas;

(b) características distintas, como los planes de prestaciones de cuantía fija, los basados en los sueldos finales o los planes de asistencia médica post-empleo;

(c) marcos regulatorios distintos;

(d) segmentos sobre los que se informa distintos;

(e) acuerdos de financiación distintos (por ejemplo, totalmente sin financiar, total o parcialmente financiados).

Características de los planes de prestaciones definidas y los riesgos asociados

139 Una entidad revelará:

(a) Información sobre las características de sus planes de prestaciones definidas, incluyendo:

(i) La naturaleza de las prestaciones proporcionadas por el plan (por ejemplo, plan de prestaciones definidas basado en el salario final o plan basado en las aportaciones con garantía).

(ii) Una descripción del marco regulatorio en el que actúa el plan, por ejemplo el nivel de los requerimientos mínimos de financiación, y los efectos del marco regulatorio en el plan, como el límite del activo (véase el párrafo 64).

(iii) Una descripción de otras responsabilidades de la entidad posibles para la gobernanza del plan, por ejemplo responsabilidades de gestores o de miembros de la junta de un plan.

(b) Una descripción de los riesgos a los que el plan expone a la entidad, centrada en los riesgos inusuales, específicos de la entidad o específicos del plan, y de las concentraciones de riesgo significativas. Por ejemplo, si se invierten activos afectos al plan principalmente en un tipo de inversiones, como en propiedad inmobiliaria, el plan puede exponer a la entidad a una concentración de riesgos del mercado inmobiliario.

(c) Una descripción de cualquier modificación, reducción y liquidación del plan.

▼B

Explicación de los importes en los estados financieros

140 La entidad proporcionará una conciliación de los saldos de apertura con los saldos de cierre para cada uno de los siguientes elementos, en su caso:

(a) El pasivo (activo) neto por prestaciones definidas, con conciliaciones separadas para:

(i) Los activos afectos al plan.

(ii) El valor actual de las obligaciones por prestaciones definidas.

(iii) Los efectos del límite del activo.

(b) Cualquier derecho de reembolso. La entidad debe describir también la relación entre cualquier derecho de reembolso y la obligación correspondiente.

141 Las conciliaciones mencionadas en el párrafo 140 deben indicar cada uno de los siguientes elementos, en su caso:

(a) El coste de los servicios del ejercicio corriente.

(b) Los ingresos o gastos por intereses.

(c) El recálculo de la valoración del pasivo (activo) neto por prestaciones definidas, mostrando por separado:

(i) El rendimiento de los activos afectos al plan, excluyendo los importes incluidos en los intereses a que se refiere la letra b).

(ii) Las pérdidas y ganancias actuariales que surjan de los cambios en las hipótesis demográficas [véase el párrafo 76, letra a)].

(iii) las pérdidas y ganancias actuariales que surjan de los cambios en las hipótesis financieras [véase el párrafo 76, letra b)].

(iv) los cambios en los efectos de limitar un activo neto por prestaciones definidas al límite del activo, excluyendo los importes incluidos en los intereses a que se refiere la letra b). La entidad debe revelar también cómo determinó las prestaciones económicas disponibles máximas, es decir, si dichas prestaciones serían en forma de reembolsos, reducciones de las aportaciones futuras o una combinación de ambos.

(d) El coste de los servicios pasados y las ganancias y pérdidas surgidas de liquidaciones de los planes Tal como se permite en el párrafo 100, no es necesario distinguir el coste de los servicios pasados y las ganancias y pérdidas surgidas de liquidaciones de los planes si son simultáneos.

(e) Los efectos de las variaciones en los tipos de cambio.

(f) Las aportaciones al plan, mostrando por separado las del empleador y las de los partícipes del plan.

(g) Los pagos del plan, mostrando por separado los importes pagados con respecto a cualquier liquidación.

(h) Los efectos de las enajenaciones y combinaciones de negocios.

142 La entidad debe desagregar el valor razonable de los activos afectos al plan en clases que desglosen la naturaleza y los riesgos de dichos activos, subdividiendo cada clase de activos afectos al plan en aquellos que tienen un precio de mercado cotizado en un mercado activo (conforme se define en la NIIF 13 *Medición del valor razonable* (*)) y en aquellos que no lo tienen. Por ejemplo, y considerando el nivel de detalle de la información a revelar tratado en el párrafo 136, la entidad podría distinguir entre:

(*) Si la entidad aún no ha aplicado la NIIF 13, puede remitirse al párrafo GA71 de la NIC 39 *Instrumentos financieros: Reconocimiento y valoración*, o al párrafo B.5.4.3 de la NIIF 9 *Instrumentos financieros* (octubre de 2010), si procede.

▼B

(a) efectivo y otros medios líquidos equivalentes;

(b) instrumentos de patrimonio (desglosados por tipo de sector, tamaño de la empresa, lugar geográfico, etc.);

(c) instrumentos de deuda (desglosados por tipo de emisor, calidad crediticia, lugar geográfico, etc.);

(d) bienes inmuebles (desglosados por lugar geográfico, etc.);

(e) derivados (desglosados por tipo de riesgo subyacente en el contrato, por ejemplo, contratos sobre tipo de interés, contratos sobre tipo de cambio, contratos sobre patrimonio, contratos de crédito, permutas de longevidad, etc.);

(f) fondos de inversión (desglosados por tipo de fondo);

(g) valores garantizados por activos; y

(h) deuda estructurada.

143 La entidad debe proceder a revelar el valor razonable de sus propios instrumentos financieros transferibles mantenidos como activos afectos al plan, y el valor razonable de los activos afectos al plan que son inmuebles ocupados por la entidad, u otros activos usados por esta.

144 La entidad debe proceder a revelar las principales hipótesis actuariales utilizadas para determinar el valor actual de las obligaciones por prestaciones definidas (véase el párrafo 76). Estas revelaciones deberán ser en términos absolutos (por ejemplo, como porcentaje absoluto, y no solo como margen entre distintos porcentajes y otras variables). Cuando la entidad revele información global para un grupo de planes, debe suministrar estos datos en forma de medias ponderadas o utilizando rangos de valores relativamente pequeños.

Importe, calendario e incertidumbre de los flujos de efectivo futuros

145 Una entidad revelará:

(a) Un análisis de sensibilidad para cada hipótesis actuarial principal (como se indica en el párrafo 144) en la fecha de cierre del ejercicio sobre el que se informa, que muestre cómo se habría visto afectada la obligación por el plan de prestaciones definidas por cambios en las hipótesis actuariales pertinentes, razonablemente posibles en dicha fecha.

(b) Los métodos e hipótesis utilizados en la elaboración de los análisis de sensibilidad exigidos por la letra a), y las limitaciones de dichos métodos.

(c) Los cambios habidos desde el ejercicio anterior en los métodos e hipótesis utilizados en la elaboración de los análisis de sensibilidad, así como las razones de tales cambios.

146 La entidad revelará una descripción de cualquier estrategia de correlación de activos-pasivos utilizada por el plan o por la entidad, incluido el recurso a anualidades y otras técnicas, como permutas de longevidad, para gestionar el riesgo.

147 Para ofrecer una indicación acerca de los efectos del plan de prestaciones definidas sobre los flujos de efectivo futuros de la entidad, esta deberá revelar:

(a) Una descripción de cualquier acuerdo y política de financiación que afecten a las aportaciones futuras.

(b) Las aportaciones esperadas al plan para el próximo ejercicio anual sobre el que se informa.

▼B

(c) Información sobre el perfil de vencimiento de las obligaciones por prestaciones definidas. En ella se incluirá la duración media ponderada de las obligaciones por prestaciones definidas, y podrá incluirse otra información sobre la distribución del calendario de los pagos de las prestaciones, como un análisis de los vencimientos de dichos pagos.

Planes multiempresariales de prestaciones

148 Si una entidad participa en un plan de prestaciones definidas multiempresarial, debe revelar:

(a) Una descripción de los acuerdos de financiación, incluyendo el método utilizado para determinar el porcentaje de aportaciones de la entidad y las posibles obligaciones de mantener un nivel mínimo de financiación.

(b) Una descripción de la medida en que la entidad puede tener que responder ante el plan por las obligaciones de otras entidades en virtud de los términos y condiciones del plan multiempresarial de prestaciones.

(c) Una descripción de cualquier asignación acordada de un déficit o superávit con ocasión de:

(i) la liquidación del plan; o

(ii) el abandono del plan por la entidad.

(d) Si la entidad contabilizase dicho plan como si fuese un plan de prestaciones definidas de acuerdo con el párrafo 34, deberá revelar lo siguiente, además de la información que requieren las letras a) a c) y en lugar de la información que requieren los párrafos 139 a 147:

(i) El hecho de que el plan es de prestaciones definidas.

(ii) Las razones por las que no se dispone de información suficiente para que la entidad pueda contabilizarlo como un plan de prestaciones definidas.

(iii) Las aportaciones esperadas al plan para el próximo ejercicio anual sobre el que se informa.

(iv) Información respecto a cualquier déficit o superávit del plan que pueda afectar al importe de las aportaciones futuras, incluyendo las bases utilizadas para determinar dicho déficit o superávit y las repercusiones, en su caso, para la entidad.

(v) Una indicación del nivel de participación de la entidad en el plan en comparación con otras entidades que participan en el mismo. Son ejemplos de valores que podrían ofrecer una indicación de este tipo la parte de la entidad en las aportaciones totales al plan o la parte de la entidad en el número total de partícipes en activo, partícipes retirados y antiguos partícipes que tienen derecho a prestaciones, en caso de que dicha información esté disponible.

Planes de prestaciones definidas donde se comparten los riesgos entre entidades bajo control conjunto

149 Si una entidad participa en un plan de prestaciones definidas donde se comparte el riesgo entre entidades bajo control común, debe revelar:

(a) El acuerdo contractual o la política establecida para cargar el coste por la prestación definida neta, o bien el hecho de que dicha política no existe.

(b) La política para determinar la aportación a pagar por la entidad.

(c) Si la entidad contabilizase la asignación del coste de la prestación definida neta como se establece en el párrafo 41, toda la información acerca del plan en su conjunto exigida por los párrafos 135 a 147.

▼B

(d) Si la entidad contabilizase la aportación a pagar en el ejercicio como se establece en el párrafo 41, la información acerca del plan en su conjunto que requieren los párrafos 135 a 137, 139, 142 a 144 y 147, letras a) y b).

150 La información exigida por el párrafo 149, letras c) y d), puede revelarse por medio de una referencia a revelaciones hechas en los estados financieros de otra entidad del grupo si:

(a) los estados financieros de esa otra entidad del grupo identifican y revelan por separado la información exigida por el plan; y

(b) los estados financieros de esa otra entidad están disponibles para los usuarios de los estados financieros en los mismos términos que los estados financieros de la entidad y al mismo tiempo, o antes, que los estados financieros de esta.

Requerimientos de revelación de información en otras NIIF

151 En el caso de que fuera obligatorio según la NIC 24, la entidad suministrará información sobre:

(a) transacciones de partes vinculadas con planes de retribuciones post-empleo; y

(b) retribuciones post-empleo para los directivos clave de la entidad.

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 retribuciones post-empleo.

OTRAS RETRIBUCIONES A LARGO PLAZO A LOS EMPLEADOS

153 Las otras retribuciones a largo plazo a los empleados comprenden partidas tales como las siguientes, si no se prevé liquidar su pago íntegramente antes de los doce meses siguientes al cierre del ejercicio anual sobre el que se informa en el que los empleados hayan prestado los correspondientes servicios:

(a) los permisos remunerados a largo plazo, tales como vacaciones especiales tras largos períodos de servicio o años sabáticos;

(b) los premios de antigüedad u otras prestaciones por un largo período de servicio;

(c) las prestaciones por invalidez permanente;

(d) la participación en ganancias e incentivos; y

(e) las remuneraciones diferidas.

154 La valoración de las otras retribuciones a largo plazo a los empleados no está sujeta, normalmente, al mismo grado de incertidumbre que afecta a la valoración de las retribuciones post-empleo. Por esta razón, esta norma exige la utilización de un método simplificado para el registro contable de las otras retribuciones a largo plazo a los empleados. A diferencia de la contabilización exigida para las retribuciones post-empleo, este método no reconoce el recálculo de la valoración en otro resultado global.

Reconocimiento y valoración

155 Al reconocer y valorar el superávit o déficit de otros planes de retribuciones a largo plazo a los empleados, la entidad deberá aplicar los párrafos 56 a 98 y 113 a 115. La entidad debe, por otra parte, aplicar los párrafos 116 a 119 al reconocer y valorar cualquier derecho de reembolso.

156 Para otras retribuciones a largo plazo a los empleados, la entidad reconocerá en la cuenta de resultados el importe total neto de las siguientes cantidades, salvo que otra NIIF requiera o permita su inclusión en el coste de un activo:

(a) el coste de los servicios (véanse los párrafos 66 a 112);

(b) el interés neto sobre el pasivo (activo) neto por prestaciones definidas (véanse los párrafos 123 a 126); y

▼B

(c) el recálculo de la valoración del pasivo (activo) neto por prestaciones definidas (véanse los párrafos 127 a 130).

157 Una variedad posible de las otras retribuciones a largo plazo a los empleados es la prestación por invalidez permanente. Si el importe de la prestación depende del tiempo de servicio activo, la obligación surgirá cuando se preste el servicio. La valoración de esta obligación reflejará la probabilidad de que el pago pueda ser exigido, así como el intervalo de tiempo a lo largo del cual se espera realizar los pagos. Si el importe de la prestación es el mismo para todos los empleados con invalidez, independientemente de los años de servicio, el coste previsto de las prestaciones se reconocerá cuando se produzca el suceso que cause la invalidez permanente.

Información a revelar

158 Aunque esta norma no exige la presentación de revelaciones específicas sobre otras retribuciones a largo plazo a los empleados, otras NIIF pueden exigir este tipo de información a revelar. Por ejemplo, según la NIC 24, la entidad ha de revelar determinada información sobre las retribuciones del personal clave de la dirección. En la NIC 1 se obliga a revelar información sobre los gastos por retribuciones a los empleados.

INDEMNIZACIONES POR CESE

159 En esta norma se tratan las indemnizaciones por cese por separado del resto de las retribuciones a los empleados, porque el suceso que da lugar a la obligación correspondiente es el cese en el empleo, y no los servicios del empleado. Las indemnizaciones por cese se derivan o bien de la decisión de una entidad de resolver el contrato o de la decisión de un empleado de aceptar una oferta de la entidad de retribución a cambio del cese en el empleo.

160 Las indemnizaciones por cese no incluyen las retribuciones a los empleados derivadas del cese a petición del empleado sin una oferta de la entidad, o como resultado de los requisitos de retiro obligatorio, porque dichas retribuciones son retribuciones post-empleo. Algunas entidades suministran una retribución menor por el cese a petición del empleado (en esencia, una retribución post-empleo) que por el cese a petición de la entidad. La diferencia entre la retribución suministrada por el cese a petición del empleado y una retribución mayor por cese a petición de la entidad es una indemnización por cese.

161 La forma que revista la retribución a los empleados no determina si se suministra a cambio de servicios o a cambio del cese del empleado. Aunque las indemnizaciones son normalmente pagos que consisten en una cantidad única de dinero, a veces pueden consistir en:

(a) Mejoras de las retribuciones post-empleo, ya sea directamente o indirectamente a través de un plan de prestaciones a los empleados.

(b) Pagos de salarios hasta el final de un determinado período de preaviso, siempre que el empleado en cuestión no preste servicios posteriores que aporten beneficios económicos a la entidad.

162 Entre los indicadores de que la retribución a un empleado se suministra a cambio de servicios se incluyen los siguientes:

(a) La retribución está condicionada a la prestación de servicios futuros (como prestaciones que aumentan si se prestan servicios futuros).

(b) La retribución se suministra con arreglo a los términos de un plan de retribuciones a los empleados.

▼B

163 Algunas indemnizaciones por cese se proporcionan con arreglo a los términos de un plan de retribuciones para los empleados existente. Por ejemplo, pueden estar especificadas por ley, por contrato de trabajo o por acuerdos sindicales, o pueden ser tácitas como resultado de las prácticas anteriores del empleador acerca del suministro de retribuciones similares. Otro ejemplo: si una entidad realiza una oferta de retribuciones para un período suficientemente largo, o si existe un período suficientemente largo entre la oferta y la fecha esperada del cese efectivo, la entidad considerará si ha establecido un nuevo plan de retribuciones a los empleados y por lo tanto si las retribuciones ofrecidas en virtud de dicho plan son indemnizaciones por cese o retribuciones post-empleo. Las retribuciones a los empleados suministradas con arreglo a los términos de un plan de retribuciones a los empleados son indemnizaciones por cese si se derivan de la decisión de la entidad de resolver el contrato del empleado y no están condicionadas a la prestación de servicios futuros.

164 Algunas retribuciones se suministran a los empleados con independencia de las razones que hayan motivado su salida de la empresa. El pago de tales retribuciones es un hecho cierto (sujeto a ciertas exigencias de consolidación o períodos mínimos de servicio), pero el tiempo durante el cual se pagarán es un hecho incierto. Aunque estas retribuciones sean descritas en algunos países como indemnizaciones por cese o gratificaciones por cese, son en realidad retribuciones post-empleo más que indemnizaciones por cese, y la entidad las tendrá que tratar como al resto de las retribuciones post-empleo.

Reconocimiento

165 La entidad debe reconocer un pasivo y un gasto por indemnizaciones por cese en la primera de las siguientes fechas:

(a) cuando la entidad ya no pueda retirar la oferta de dichas indemnizaciones; y

(b) cuando la entidad reconozca los costes de una reestructuración en el ámbito de la NIC 37 y ello suponga el pago de indemnizaciones por cese.

166 Para las indemnizaciones por cese a pagar como consecuencia de la decisión de un empleado de aceptar una oferta de retribuciones a cambio del cese, la fecha en la que la entidad ya no pueda retirar la oferta de indemnización por cese será la primera de las siguientes fechas:

(a) cuando el empleado acepte la oferta; y

(b) cuando surta efecto una restricción (por ejemplo, un requerimiento legal, reglamentario o contractual, u otra restricción) sobre la capacidad de la entidad de retirar la oferta. La fecha sería cuando se realiza la oferta, si la restricción existía en el momento en el que se realizó.

167 Para las indemnizaciones por cese a pagar como consecuencia de la decisión de una entidad de resolver el contrato del empleado, la entidad ya no podrá retirar la oferta cuando haya comunicado a los empleados afectados un plan de cese si se cumplen todos los criterios siguientes:

(a) Las acciones necesarias para completar el plan indican que es improbable que se produzcan cambios significativos en el mismo.

(b) El plan identifica el número de empleados que van a cesar, su categoría de empleo o funciones y lugar de empleo (pero no es necesario que el plan identifique a cada uno de los empleados) y la fecha de cese esperada.

▼B

(c) El plan establece las indemnizaciones por cese que los empleados recibirán con suficiente detalle de manera que los empleados pueden determinar el tipo e importe de las retribuciones que recibirán cuando cesen.

168 Cuando la entidad reconoce indemnizaciones por cese, habrá de tener en cuenta asimismo los efectos de una modificación del plan o de la reducción de otras retribuciones a los empleados (véase el párrafo 103).

Valoración

169 La entidad debe valorar las indemnizaciones por cese en el momento del reconocimiento inicial, y debe valorar y reconocer los cambios posteriores, con arreglo a la naturaleza de la retribución a los empleados, siempre que, si las indemnizaciones por cese son una mejora de las retribuciones post-empleo, la entidad aplique los requisitos de las retribuciones post-empleo. De lo contrario:

(a) Si se espera liquidar el pago de las indemnizaciones por cese íntegramente antes de los doce meses siguientes al cierre del ejercicio anual sobre el que se informa en el que se reconocen dichas indemnizaciones, la entidad aplicará los requerimientos relativos a las retribuciones a corto plazo a los empleados.

(b) Si no se espera liquidar el pago de las indemnizaciones por cese íntegramente antes de los doce meses siguientes al cierre del ejercicio anual sobre el que se informa, la entidad aplicará los requerimientos relativos a otras retribuciones a largo plazo a los empleados.

170 Puesto que las indemnizaciones por cese no se suministran a cambio de servicios, los párrafos 70 a 74 relativos a la atribución de las prestaciones a períodos de servicio no serán de aplicación.

Ejemplo ilustrativo de los párrafos 159 a 170

Contexto

Como resultado de una adquisición reciente, una entidad planea cerrar una fábrica en el plazo de diez meses y, en dicha fecha, rescindir los contratos de todos los empleados que queden en la fábrica. Puesto que la entidad necesita las competencias de los empleados de la fábrica para completar algunos contratos, anuncia el plan de cese siguiente:

Todos los empleados que se queden y presten sus servicios hasta el cierre de la fábrica recibirán en la fecha del cese una compensación en efectivo de 30.000 u.m. Los empleados que se marchen antes del cierre de la fábrica recibirán 10.000 u.m.

La fábrica tiene 120 empleados. Cuando anuncia el plan, la entidad espera que 20 de ellos se marchen antes del cierre. Por lo tanto, los flujos de salida de efectivo esperados en virtud de las condiciones del plan son 3 200 000 u.m. (es decir, 20 × 10.000 u.m. + 100 × 30.000 u.m.). Como establece el párrafo 160, la entidad contabiliza las retribuciones suministradas a cambio del cese en el empleo como indemnizaciones por cese y contabiliza las retribuciones suministradas a cambio de servicios como retribuciones a corto plazo a los empleados.

▼B

Indemnizaciones por cese

Las retribuciones suministradas a cambio del cese en el empleo ascienden a 10.000 u.m. Es el importe que la entidad tendría que pagar para rescindir los contratos independientemente de si los empleados se quedan y prestan sus servicios hasta el cierre de la fábrica o si se marchan antes. Aunque los empleados se pueden marchar antes del cierre, el cese de todos ellos es el resultado de la decisión de la entidad de cerrar la fábrica y rescindir sus contratos (es decir, todos los empleados cesarán cuando la fábrica cierre). Por tanto, la entidad reconoce una obligación de pago de 1 200 000 u.m. (es decir, 120 × 10.000 u.m.) para las indemnizaciones por cese suministradas con arreglo al plan de prestaciones a los empleados en la primera de las siguientes fechas: cuando se anuncia el plan de cese o cuando la entidad reconoce los costes de reestructuración relativos al cierre de la fábrica.

Prestaciones suministradas a cambio de servicios

Las prestaciones incrementales que recibirán los empleados si prestan sus servicios hasta el final del período de diez meses son a cambio de los servicios prestados durante dicho período. La entidad las contabiliza como retribuciones a corto plazo a los empleados porque espera liquidarlas antes de los doce meses siguientes al cierre del ejercicio anual sobre el que se informa. En este ejemplo los descuentos no son necesarios, por lo que se reconoce un gasto de 200 000 u.m. (es decir, 2 000 000 u.m. ÷ 10) en cada mes durante el período de servicio de diez meses, con un aumento correspondiente en el importe en libros de la obligación de pago.

Información a revelar

171 Aunque esta norma no exige la presentación de revelaciones específicas sobre indemnizaciones por cese, otras NIIF pueden exigir este tipo de información a revelar. Por ejemplo, según la NIC 24, la entidad ha de revelar determinada información sobre las retribuciones del personal clave de la dirección. En la NIC 1 se obliga a revelar información sobre los gastos por retribuciones a los empleados.

FECHA DE VIGENCIA Y TRANSICIÓN

172 Una entidad aplicará esta norma en los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2013. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta norma a ejercicios anteriores revelará este hecho.

173 La entidad aplicará esta norma con carácter retroactivo, con arreglo a la NIC 8 *Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores*, salvo que:

(a) La entidad no necesite ajustar el importe en libros de los activos fuera del alcance de esta norma para cambios en los costes de las retribuciones a los empleados que se incluyeron en el importe en libros antes de la fecha de aplicación inicial. La fecha de aplicación inicial es el principio del ejercicio anterior más antiguo sobre el que se presente información en los primeros estados financieros en los que la entidad adopte esta norma.

(b) En estados financieros para períodos que empiecen antes del 1 de enero de 2014, la entidad no necesite presentar información comparativa para la información a revelar, requerida en el párrafo 145, sobre la sensibilidad de la obligación por prestaciones definidas.

▼B

APÉNDICE

Modificaciones de otras NIIF

Este apéndice recoge las modificaciones introducidas en otras NIIF como consecuencia de la modificación de la NIC 19 en junio de 2011 por parte del Consejo La entidad aplicará estas modificaciones cuando aplique la NIC 19 modificada.

NIIF 1 ***Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera***

A1 Se añade el párrafo 39L siguiente:

39L La NIC 19 *Retribuciones a los empleados* (modificada en junio de 2011) modifica el párrafo D1, suprime los párrafos D10 y D11 y añade el párrafo E5. La entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIC 19 (modificada en junio de 2011).

A2 En el apéndice D (Exenciones en la aplicación de otras NIIF), el encabezamiento del párrafo D10 y los párrafos D10 y D11 se suprimen y el párrafo D1 se modifica como sigue:

D1 Una entidad puede elegir utilizar una o más de las siguientes exenciones:

(a) …

(e) [eliminado] …

A3 En el apéndice E (Exenciones a corto plazo de las NIIF), se añaden un encabezamiento y el párrafo E5 como sigue:

Retribuciones a los empleados

E5 Las entidades que adopten las NIIF por primera vez podrán aplicar las disposiciones transitorias contenidas en el párrafo 173, letra b), de la NIC 19.

NIIF 8 ***Segmentos de operación***

A4 El párrafo 24 se modifica como sigue:

24 Toda entidad revelará la siguiente información en relación con cada segmento sobre el que deba informarse, si las cantidades especificadas están incluidas en la valoración de los activos de los segmentos examinada por la máxima instancia de toma de decisiones operativas, o se facilitan de otro modo con regularidad a tal instancia, aunque no se incluyan en la valoración de los activos de los segmentos:

(a) …

(b) los importes de los aumentos de activos no corrientes* que no sean instrumentos financieros, activos por impuestos diferidos, activos netos por prestaciones definidas (véase la NIC 19, *Retribuciones a los empleados*) y derechos derivados de contratos de seguros.

[nota a pie de página omitida]

NIIF 13 ***Valoración del valor razonable***

A5 El encabezamiento del párrafo D61 se modifica como sigue:

▼B

NIC 19 *Retribuciones a los empleados* (modificada en junio de 2011)

A6 Los párrafos D62 y D63 se modifican como sigue:

D62 El apartado 113 se modifica como sigue:

50		[eliminado]
		(c) [eliminado]
~~102~~	113	Al determinar el déficit o superávit se procederá a restar el valor razonable de los activos afectos al plan.

D63 Se añade el párrafo 174 siguiente:

~~162~~	174	La NIIF 13, publicada en mayo de 2011, modifica la definición de valor razonable en el párrafo 8 y modifica el párrafo 113. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 13.

NIC 1 *Presentación de estados financieros*

A7 En el párrafo 7, la definición de «otro resultado global» se modifica como sigue:

7 …

Otro resultado global comprende partidas de ingresos y gastos (incluyendo ajustes por reclasificación) que no se reconocen en el resultado tal como lo requieren o permiten otras NIIF.

Los componentes de otro resultado global incluyen:

(a) cambios en las reservas de revalorización (véase la NIC 16 *Inmovilizado material* y la NIC 38 *Activos intangibles*);

(b) el recálculo de la valoración de los planes de prestaciones definidas (véase la NIC 19 *Retribuciones a los empleados*);

(c) …

A8 El párrafo 96 se modifica y se añade el párrafo 139K como sigue:

96 Los ajustes por reclasificación no surgen por cambios en las reservas de revalorización reconocidos de acuerdo con la NIC 16 o NIC 38, ni en recálculos del valor de planes de prestaciones definidas reconocidos de acuerdo con la NIC 19. Estos componentes se reconocen en otro resultado global y no se reclasifican a resultados en ejercicios posteriores. Los cambios en las reservas de revalorización pueden transferirse a reservas por ganancias acumuladas en ejercicios posteriores a medida que se utiliza el activo o cuando este se da de baja en cuentas (véase la NIC 16 y la NIC 38).

139K La NIC 19 *Retribuciones a los empleados* (modificada en junio de 2011) modifica la definición de «otro resultado global» del párrafo 7 y el párrafo 96. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIC 19 (modificada en junio de 2011).

NIC 24 *Informaciones a revelar sobre partes vinculadas*

A9 El párrafo 22 se modifica como sigue:

22 La participación de una dominante o de una dependiente en un plan de prestaciones definidas donde se comparta el riesgo entre las entidades del grupo es una transacción entre partes vinculadas [véase el párrafo 42 de la NIC 19 (modificada en 2011)].

▼B

CINIIF 14 ***NIC 19 — Límite de un activo por prestaciones definidas, obligación de mantener un nivel mínimo de financiación y su interacción***

A10 Bajo el encabezamiento «Referencias», tras la referencia a la NIC 19 *Retribuciones a los empleados*, se añade «(modificada en 2011)».

Los párrafos 25 y 26 se suprimen, los párrafos 1, 6, 17 y 24 se modifican y se añade el párrafo 27C, como sigue:

1 El párrafo 64 de la NIC 19 limita la valoración de un activo por prestaciones definidas al menor valor de entre el superávit en el plan de prestaciones definidas y el límite del activo. El párrafo 8 de la NIC 19 define el límite del activo como «el valor actual de los beneficios económicos disponibles en forma de reembolsos procedentes del plan o reducciones en las aportaciones futuras al mismo». Se han planteado dudas acerca de cuándo debe considerarse que los reembolsos o reducciones en aportaciones futuras están disponibles, en particular cuando existe una obligación de mantener un nivel mínimo de financiación.

6 Las cuestiones tratadas en esta Interpretación son:

(a) cuándo debe considerarse que están disponibles los reembolsos o reducciones en las aportaciones futuras de acuerdo con la definición de límite del activo del párrafo 8 de la NIC 19.

…

17 Una entidad determinará el coste de los servicios futuros utilizando hipótesis coherentes con las utilizadas para determinar la obligación por prestaciones definidas y con la situación que exista al cierre del ejercicio sobre el que se informa, como establece la NIC 19. Por lo tanto, una entidad supondrá que no habrá cambios en las prestaciones a proporcionar por un plan en el futuro hasta que el plan se modifique y así mismo supondrá que la plantilla de trabajadores permanece estable en el futuro, a menos que la entidad reduzca el número de empleados cubiertos por el plan. En este último caso, la hipótesis sobre la plantilla de trabajadores futura incluirá la citada reducción.

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

27C LA NIC 19 (modificada en 2011) modifica los párrafos 1, 6, 17 y 24 y suprime los párrafos 25 y 26. La entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIC 19 (modificada en junio de 2011).