

Documentos del IASB publicados para acompañar a la Norma Internacional de Contabilidad 19

Beneficios a los Empleados

El texto normativo de la NIC 19 se encuentra en la Parte A de esta edición. Su fecha de vigencia en el momento de la emisión era el 1 de enero de 1999. La fecha de vigencia de la modificación más reciente es 1 de enero de 2013. Esta parte presenta los siguientes documentos complementarios:

APROBACIÓN POR EL CONSEJO DE GANANCIAS Y PÉRDIDAS ACTUARIALES, PLANES DEL GRUPO E INFORMACIÓN A REVELAR (MODIFICACIÓN A LA NIC 19) EMITIDO EN DICIEMBRE DE 2004

APROBACIÓN POR EL CONSEJO DE LA NIC 19 EMITIDA EN JUNIO DE 2011

FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES

APÉNDICE

Modificaciones a los Fundamentos de las Conclusiones de otras NIIF

OPINIONES EN CONTRARIO

MODIFICACIONES A LAS GUÍAS ESTABLECIDAS EN OTRAS NIIF

TABLA DE CONCORDANCIAS

Aprobación por el Consejo del documento *Ganancias y Pérdidas Actuariales, Planes de Grupo e Información a Revelar* (Modificación a la NIC 19) emitido en diciembre de 2004

Ganancias y Pérdidas Actuariales, Planes de Grupo e Información a Revelar (Modificación a la NIC 19) fue aprobado para su publicación por doce los catorce miembros de Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad. Los Sres. Leisenring y Yamada votaron en contra. Sus opiniones en contrario se han publicado tras los Fundamentos de las Conclusiones

Sir David Tweedie

Presidente

Thomas E Jones

Vicepresidente

Mary E Barth

Hans-Georg Bruns

Anthony T Cope

Jan Ensgröm

Robert P Garnett

Gilbert Gélard

James J Leisenring

Warren J McGregor

Patricia L O'Malley

John T Smith

Geoffrey Whittington

Tatsumi Yamada

Aprobación por el Consejo de la NIC 19 emitida en junio de 2011

La Norma Internacional de Contabilidad 19 *Beneficios a los Empleados* (modificada en 2011) fue aprobada para su emisión por trece de los quince miembros del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad. Los Sres. Engström y Yamada votaron en contra. Sus opiniones en contrario se han publicado tras los Fundamentos de las Conclusiones

Sir David Tweedie

Presidente

Stephen Cooper

Philippe Danjou

Jan Engström

Patrick Finnegan

Amaro Luiz de Oliveira Gomes

Prabhakar Kalavacherla

Elke König

Patricia McConnell

Warren J McGregor

Paul Pacter

Darrel Scott

John T Smith

Tatsumi Yamada

Wei-Guo Zhang

ÍNDICE

desde el párrafo

**FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES DE LA
NIC 19
BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS**

INTRODUCCIÓN	FC1
MODIFICACIONES REALIZADAS EN 2011	FC3
Asuntos no abordados como parte del proyecto de alcance limitado	FC12
Grupo de Trabajo de Beneficios a los Empleados	FC14
CLASIFICACIÓN DE LOS BENEFICIOS	FC16
Beneficios a los empleados a corto plazo: modificaciones emitidas en 2011	FC16
Beneficios a los empleados a largo plazo: proyecto de norma publicado en 2010	FC22
BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO	FC25
Ausencias retribuidas	FC25
BENEFICIOS POST-EMPLEO	FC28
Distinción entre planes de aportaciones definidas y planes de beneficios definidos	FC28
Planes de aportaciones definidas	FC28
Planes de beneficios definidos: modificaciones emitidas en 2011	FC30
Planes multi-patronales y planes gubernamentales	FC31
Planes multi-patronales: modificaciones emitidas en 2004	FC35
Planes multi- patronales: proyecto de norma publicado en 2010	FC39
Planes del grupo: modificaciones emitidas en 2004	FC40
Planes gubernamentales e información a revelar sobre planes del grupo: modificaciones emitidas en 2011	FC51
Planes de beneficios definidos: reconocimiento y medición	FC52
Fecha de medición	FC56
Información intermedia: efectos de las modificaciones emitidas en 2011	FC58
Reconocimiento: modificaciones emitidas en 2011	FC65
El techo del activo	FC101
Un pasivo mínimo adicional	FC103

Reconocimiento del costo de los beneficios definidos como parte de un activo: modificaciones emitidas en 2011	FC106
Método de valoración actuarial	FC108
Reparto de los beneficios entre los periodos de servicio	FC114
Reparto de los beneficios entre los periodos de servicio: proyecto de norma publicado en 2010	FC117
Suposiciones actuariales- impuestos por pagar por el plan: modificaciones emitidas en 2011	FC121
Suposiciones actuariales- costos de administración: modificaciones emitidas en 2011	FC125
Suposiciones actuariales- tasa de descuento	FC129
Suposiciones actuariales- tasa de descuento: proyecto de norma publicado en 2009	FC138
Suposiciones actuariales: salarios, beneficios y costos de atención médica	FC140
Suposiciones actuariales- mortalidad: modificaciones emitidas en 2011	FC142
Suposiciones actuariales- participación en el riesgo: modificaciones emitidas en 2011	FC143
Reducciones y liquidaciones del plan	FC151
Modificaciones, reducciones y liquidaciones del plan: modificaciones emitidas en 2011	FC152
Activos del plan	FC174
Activos del plan: modificaciones emitidas en 2000	FC178
Activos del plan-medición	FC191
Reembolsos: modificaciones emitidas en 2000	FC195
Planes de beneficios definidos-presentación de activos y pasivos	FC200
Planes de beneficios definidos-presentación del costo de beneficios definidos: modificaciones emitidas en 2011	FC201
Planes de beneficios definidos-información a revelar: modificaciones emitidas en 2011	FC203
El enfoque del Consejo sobre información a revelar sobre planes de beneficios definidos	FC207
Selección de los objetivos de la información a revelar	FC212
Características del plan de beneficios definidos e importes en los estados financieros	FC215
Importe, calendario e incertidumbre de flujos de efectivo futuros	FC229
Otra información a revelar considerada pero desechada por el Consejo	FC244

Planes multi-patronales	FC245
OTROS BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO	FC253
Beneficios por muerte durante el servicio	FC253
BENEFICIOS POR TERMINACIÓN: MODIFICACIONES EMITIDAS EN 2011	FC254
Beneficios por pagar a cambio de servicios	FC256
Reconocimiento	FC258
Medición	FC261
INTERACCIÓN ENTRE MODIFICACIONES, REDUCCIONES, LIQUIDACIONES, BENEFICIOS POR TERMINACIÓN Y COSTOS DE REESTRUCTURACIÓN DEL PLAN	FC262
TRANSICIÓN	FC269
Entidades que adoptan por primera vez las NIIF	FC270
Aplicación anticipada	FC271
RESUMEN DE CAMBIOS DESDE LOS PROYECTO DE NORMA DE 2010 Y 2005: MODIFICACIONES EMITIDAS EN 2011	FC272
CONVERGENCIA CON LOS PCGA DE LOS EE.UU.: MODIFICACIONES EMITIDAS EN 2011	FC274
Información a revelar sobre planes multi-patronales	FC274
Reconocimiento del costo de los beneficios definidos	FC275
Beneficios por terminación del contrato	FC277
Consideraciones costo-beneficio: modificaciones emitidas en 2011	FC280
APÉNDICE	
Modificaciones a los Fundamentos de las Conclusiones de otras NIIF	
OPINIONES EN CONTRARIO	

Fundamentos de las Conclusiones de la NIC 19 *Beneficios a los Empleados*

Introducción

- FC1 Estos Fundamentos de las Conclusiones resumen las consideraciones efectuadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, para llegar a las conclusiones de la NIC 19 *Beneficios a los Empleados*. Cada uno de los miembros individuales del Consejo sopesó de diferente forma los distintos factores.
- FC2 El predecesor del Consejo, el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC), aprobó la NIC 19 *Beneficios a los Empleados* en 1998, sustituyendo una versión anterior de la norma. El IASC desarrolló la revisión de la NIC 19 en 1998 siguiendo sus consideraciones a las respuestas a su proyecto de norma E54 *Beneficios a los Empleados* publicados en 1996. A partir de esa fecha, el IASC y el Consejo han realizado las siguientes modificaciones que son todavía relevantes:
- (a) En octubre de 2000 el IASC amplió la definición de activos del plan (véanse los párrafos FC178 a FC190) e introdujo los requerimientos de reconocimiento y medición para los reembolsos (véanse los párrafos FC195 a FC199).
 - (b) En diciembre de 2004 el Consejo modificó la contabilidad de los planes multi-patronales y planes del grupo (véanse los párrafos FC35 a FC38 y FC40 a FC50).
 - (c) En junio de 2011 el Consejo eliminó las opciones anteriores para el reconocimiento diferido de cambios en el pasivo (activo) por beneficios definidos neto modificado donde deban reconocerse esos cambios, modificó los requerimientos de información a revelar por planes de beneficios definidos y planes multi-patronales, e hizo un número de otras modificaciones (véanse los párrafos FC3 a FC13).

Modificaciones realizadas en 2011

- FC3 La contabilidad de las promesas de beneficios post-empleo es una cuestión de información financiera importante. Los casos de los que se tiene conocimiento y la investigación académica sugerían que numerosos usuarios de los estados financieros no comprendían totalmente la información que las entidades proporcionan sobre los beneficios post-empleo según los requerimientos de la NIC 19 antes de las modificaciones realizadas en 2011. Tanto usuarios como preparadores de los estados financieros criticaron esos requerimientos de contabilidad por no proporcionar información transparente y de alta calidad sobre beneficios post-empleo. Por ejemplo, retrasos en el reconocimiento de las ganancias y pérdidas dan lugar a interpretar erróneamente los importes en el estado de situación financiera y la existencia de varias opciones para reconocer las ganancias y pérdidas y una ausencia de claridad en las definiciones llevan a una deficiente comparabilidad.
- FC4 En julio de 2006 el Consejo añadió a su agenda un proyecto sobre la contabilidad de las promesas de beneficios post-empleo en respuesta a la exigencia de una revisión integral de la contabilidad de las promesas de beneficios post-empleo para mejorar la

calidad y transparencia de los estados financieros. Sin embargo, llevaría muchos años completar un proyecto integral para abordar todas las áreas de la contabilidad de beneficios post-empleo. No obstante, el Consejo reconoció una necesidad a corto plazo de proporcionar a los usuarios de los estados financieros mejor información sobre las promesas de beneficios post-empleo.

FC5 Por consiguiente, el Consejo emprendió un proyecto de alcance limitado, y en marzo de 2008 publicó un documento de discusión *Opiniones Preliminares sobre las Modificaciones a la NIC 19 Beneficios a los Empleados* que incluía las opiniones preliminares del Consejo sobre las áreas siguientes de la NIC 19:

- (a) El reconocimiento diferido de algunas ganancias y pérdidas que surgen de los planes de beneficios diferidos.
- (b) La presentación de los cambios en el pasivo o activo por beneficios definidos neto.
- (c) La contabilidad de beneficios a los empleados que se basan en aportaciones y un rendimiento prometido y beneficios a los empleados con una opción “mayor de” (promesas basadas en aportaciones).

FC6 El documento de discusión también pidió a quienes respondieron identificar:

- (a) Cualesquiera cuestiones adicionales que deben abordarse en este proyecto dado que su objetivo era tratar las cuestiones especificadas en un marco temporal limitado.
- (b) Qué información a revelar debería considerar el Consejo como parte de su revisión de la información a revelar.

FC7 El IASB recibió 150 cartas de comentarios en respuesta a su documento de discusión. A la luz de esas respuestas, el Consejo difirió su revisión de promesas basadas en aportaciones a un proyecto futuro posible. El Consejo consideró las cuestiones adicionales surgidas en esas respuestas y amplió el alcance del proyecto para incluir:

- (a) una revisión de la información a revelar para planes de beneficios definidos y planes multi-patronales; y
- (b) cuestiones adicionales surgidas en las respuestas al documento de discusión y asuntos que habían sido sometidos al Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF) para su interpretación que el Consejo consideró que podrían abordarse de forma rápida, no requerirían una revisión fundamental de la medición de la obligación por beneficios definidos y llevarían a una mejora de la información de los planes por beneficios definidos.

FC8 En abril de 2010 el Consejo publicó el proyecto de norma *Planes de Beneficios Definidos* (el proyecto de norma de 2010): El Consejo recibió 227 cartas de comentarios de respuesta. Además de la consulta formal proporcionada por el proyecto de norma de 2010, el Consejo llevó a cabo un programa amplio de actividades de difusión durante el periodo de exposición con un amplio rango de usuarios y preparadores de los estados financieros, reguladores y otros interesados en la información financiera de los beneficios a los empleados de una gran variedad de áreas geográficas.

FC9 Algunos de quienes respondieron al proyecto de norma de 2010 y al documento de discusión solicitaron una revisión integral de la contabilidad de los beneficios a los empleados, preferiblemente como un proyecto conjunto con el emisor de normas

nacional de los EE.UU., el Consejo de Normas de Contabilidad Financiera (FASB), y cuestionaron la razón por la cual el Consejo estaba abordando los beneficios a los empleados en un proyecto de alcance limitado, expresando su preocupación por que los cambios sucesivos podrían ser perjudiciales. El Consejo reiteró su preocupación anterior de que una revisión integral de la contabilidad de los beneficios a los empleados llevaría muchos años de completar y que había una necesidad urgente de mejorar la información financiera sobre los beneficios a los empleados en el corto plazo, de forma que los usuarios de los estados financieros reciban más información útil y comprensiva.

- FC10 En junio de 2011 el Consejo emitió modificaciones a la NIC 19 que se centran en mejoras en las siguientes áreas:
- (a) Reconocimiento de cambios en el pasivo (activo) por beneficios definidos neto (véanse los párrafos FC65 a FC100), incluyendo:
 - (i) El reconocimiento inmediato del costo de los beneficios definidos (véanse los párrafos FC70 a FC72).
 - (ii) El desglose del costo de los beneficios definidos en componentes (véanse los párrafos FC73 a FC87).
 - (iii) El reconocimiento de nuevas mediciones en otro resultado integral (véanse los párrafos FC88 a FC100).
 - (b) Las modificaciones, reducciones y liquidaciones del plan (véanse los párrafos FC152 a FC173).
 - (c) La información a revelar sobre planes de beneficios definidos (véanse los párrafos FC203 a FC252).
 - (d) Las contabilidad de los beneficios por terminación (véanse los párrafos FC11 y FC254 a FC268).
 - (e) Cuestiones diversas, incluyendo:
 - (i) La clasificación de los beneficios a los empleados (véanse los párrafos FC16 a FC24).
 - (ii) Las estimaciones presentes de las tasas de mortalidad (véase el párrafo FC142).
 - (iii) Los costos fiscales y de administración (véanse los párrafos FC121 a FC128).
 - (iv) Participación en el riesgo y características de indización condicionada (véanse los párrafos FC143 a FC 150).
 - (f) Algunos asuntos que habían sido sometidos al CINIIF para su interpretación, incluyendo:
 - (i) El rechazo del CINIIF de marzo de 2007-Impuesto a los salarios especiales (véanse los párrafos FC121 a FC124).
 - (ii) El rechazo del CINIIF en noviembre de 2007-Tratamiento de las aportaciones de los empleados (véanse los párrafos FC143 a FC150).
 - (iii) El rechazo del CINIIF en enero de 2008-Promesas de pensiones basadas en escalas de rendimiento (véanse los párrafos FC143 a FC150).

- (iv) El rechazo del CINIIF en mayo de 2008-Liquidaciones (véase el párrafo FC163).

FC11 El Consejo emitió las modificaciones procedentes del proyecto de norma de 2010 junto con las modificaciones relativas a los beneficios por terminación procedentes del proyecto de norma *Modificaciones Propuestas a la NIC 37 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes y la NIC 19 Beneficios a los Empleados* (el ED 2005), publicado en junio de 2005. El Consejo concluyó que sería mejor emitir ambos conjuntos de modificaciones juntas en lugar de retrasar la terminación de las modificaciones para beneficios por terminación hasta completar su trabajo sobre la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*.

Asuntos no abordados como parte del proyecto de alcance limitado

FC12 Quienes respondieron al proyecto de norma de 2010 y al documento de discusión plantearon asuntos que estaban fuera del alcance de este proyecto (tales como la medición de la obligación por beneficios definidos). El Consejo consideró estos asuntos en detalle. Cualquier proyecto que aborde cuestiones más allá del alcance de las mejoras elegidas estaría sujeto al proceso de elaboración de la agenda del Consejo.

FC13 Al seleccionar las cuestiones a abordar, el Consejo trató los temas siguientes, pero no llevó a cabo acción alguna sobre las modificaciones realizadas en 2011.

- (a) *Promesas basadas en aportaciones*-El documento de discusión incluía las propuestas sobre promesas basadas en aportaciones. El Consejo considerará si desarrollar esas propuestas más adelante si lleva a cabo una revisión integral de la contabilidad de los beneficios a los empleados.
- (b) *Tasa de descuento para los beneficios a los empleados*-El Consejo no continuó con las propuestas en su proyecto de norma *Tasa de descuento para los Beneficios a los Empleados*, publicado en agosto de 2009. El Consejo decidió que abordaría cuestiones relacionadas con la tasa de descuento solo en el contexto de una revisión fundamental (véanse los párrafos FC138 y FC139).
- (c) *El efecto de los incrementos de salarios futuros esperados sobre el reparto de beneficios*-El proyecto de norma de 2010 propuso que los incrementos de salarios futuros esperados deben incluirse al determinar si una fórmula de beneficios expresada en términos de salario presente asigna un nivel significativamente más alto de beneficio a años posteriores. El Consejo no continuó con esa propuesta porque está estrechamente relacionada con una revisión fundamental de la contabilidad de las promesas basadas en aportaciones (véanse los párrafos FC117 a FC120).
- (d) *Exenciones para entidades que participan en planes de beneficios definidos multi-patronales*-El Consejo rechazó una propuesta para permitir que todas las entidades que participen en un plan de beneficios definidos multi-patronales contabilicen esos planes como planes de aportaciones definidas. El Consejo concluyó que ampliar esa exención sería contrario a su enfoque general de limitar las excepciones. El Consejo también considera que esta exención no sería adecuada para planes multi-patronales, tales como cuando una entidad

pasa a ser una participante dominante en un plan multi-patronal, quizá porque otros participantes abandonen el plan (véase el párrafo FC39).

- (e) *Cuestiones relacionadas-CINIIF*-El Consejo no incorporó en la NIC 19 los requerimientos de la CINIIF 14 *NIC 19—El Límite de un Activo por Beneficios Definidos, Obligación de Mantener un Nivel Mínimo de Financiación y su Interacción*. Incorporar la CINIIF 14 requeriría cambios en el diseño, que habrían producido consecuencias no previstas. El Consejo también consideró otras cuestiones recibidas por la CINIIF pero concluyeron que no modificaría la NIC 19 en este momento.

Grupo de Trabajo de Beneficios a los Empleados

- FC14 El Consejo estableció un Grupo de Trabajo sobre Beneficios a los Empleados en 2007 para ayudar proporcionando una variedad de perspectivas de expertos, incluyendo las de los auditores, preparadores y usuarios de los estados financieros, actuarios y reguladores. El grupo estuvo compuesto de profesionales destacados con experiencia práctica amplia en la operación, gestión, valoración, información financiera, auditoría o regulación de una variedad de acuerdos sobre beneficios post-empleo.
- FC15 Los miembros del grupo ayudaron al Consejo revisando borradores iniciales de las modificaciones realizadas en 2011, y el documento de discusión precedente y el proyecto de norma. El Consejo agradece enormemente el tiempo y energía que los miembros del grupo han dedicado a este proceso y la calidad de sus aportaciones.

Clasificación de los beneficios

Beneficios a los empleados a corto plazo: modificaciones emitidas en 2011

- FC16 Las modificaciones realizadas en 2011 aclaran que la clasificación de los beneficios como beneficio a los empleados a corto plazo depende del periodo entre el final del periodo anual sobre el que se informa en el que el empleado presta el servicio que da lugar al beneficio y la fecha en que se espera que se liquiden.
- FC17 El objetivo del Consejo al definir el alcance de la clasificación de los beneficios a los empleados a corto plazo fue identificar el conjunto de beneficios a los empleados para los que un enfoque de medición simplificado no resultaría en la medición de los beneficios por un importe diferente de los requerimientos de medición general de la NIC 19.
- FC18 El Consejo concluyó que la clasificación de un beneficio a los empleados a corto plazo sobre la base del calendario de liquidaciones esperadas cumpliría mejor este objetivo y sería más congruente con la base de medición de la NIC 19.
- FC19 Otras alternativas que el Consejo consideró con respecto a la base para clasificar los beneficios a los empleados a corto plazo incluían:

- (a) *La fecha de liquidación posible más temprana (es decir, derecho)*-El Consejo rechazó esta alternativa porque tendría como resultado que un beneficio clasificado como un beneficio a los empleados a corto plazo se mediría por un importe significativamente diferente de su valor presente. Por ejemplo, esto podría ocurrir si un empleado tiene derecho a un beneficio dentro de un plazo de doce meses, pero el beneficio no se espera liquidar hasta muchos años después.
- (b) *La fecha de liquidación posible más tardía*-El Consejo rechazó esta alternativa porque, aunque la fecha de liquidación posible más tardía sería congruente con el objetivo del Consejo de minimizar las diferencias entre la medición de los beneficios a los empleados a corto plazo y la medición de los mismos beneficios utilizando el modelo para beneficios post-empleo, esto daría lugar al conjunto más pequeño de beneficios que cumplirían con la definición.

FC20 Sin embargo, la clasificación de los beneficios a los empleados a corto plazo sobre la base de liquidaciones esperadas plantea las siguientes preocupaciones adicionales:

- (a) *Unidad de cuenta*-la fecha de liquidación esperada se determina sobre la base de una combinación de características de los beneficios y las características de los empleados, y reflejaría las suposiciones actuariales para un año concreto en lugar de las características de los beneficios prometidos. El Consejo concluyó que la clasificación de los beneficios debería reflejar las características de los beneficios, en lugar de las suposiciones demográficas o financieras en un momento determinado.
- (b) *Separación de los beneficios en los componentes*-se espera que algunos beneficios se liquiden a lo largo de un periodo de tiempo. El Consejo concluyó que una entidad debería clasificar un beneficio como un beneficio a los empleados a corto plazo si el beneficio completo se espera que se liquide antes de doce meses después del final del periodo anual sobre el que se informa en el que se proporcionó el servicio relacionado. Esto asegurará que el beneficio se mide sobre la misma base a lo largo de su vida y es congruente con los requerimientos de medición del párrafo 69.
- (c) *Reclasificación*-si la fecha de liquidación esperada de un beneficio clasificado inicialmente como un beneficio a los empleados a corto plazo cambia posteriormente a una fecha por más de doce meses tras el final del periodo sobre el que se informa, entonces el importe descontado de ese beneficio podría diferir de forma significativa de su valor presente. El Consejo concluyó que la clasificación de un beneficio a los empleados a corto plazo debe verificarse por si deja de cumplir la definición. Esto mantiene el objetivo de que los beneficios no deben medirse a un importe que diferiría significativamente de su valor presente. Sin embargo, el Consejo concluyó que un cambio temporal en las expectativas no debería provocar la reclasificación porque este cambio no sería indicativo de un cambio en las características subyacentes del beneficio. El Consejo destacó que la reclasificación de un beneficio de otros beneficios a los empleados a largo plazo a beneficios a los empleados a corto plazo no es un problema porque en ese caso medir el beneficio a su importe descontado no debería diferir de forma significativa de medir el beneficio a su valor presente.

FC21 Otros enfoques que el Consejo consideró para abordar las preocupaciones anteriores incluyen:

- (a) *Unidad de cuenta*-requiriendo que una entidad clasifique los beneficios sobre una base de empleado por empleado. El Consejo concluyó que esto no sería práctico y no cumpliría el objetivo de la clasificación.
- (b) *Reclasificación*-prohibiendo a la entidad revisar la clasificación de un beneficio a los empleados a corto plazo tras la clasificación inicial. Este enfoque mantendría la continuidad de la medición a lo largo de la vida del beneficio, pero el Consejo lo rechazó porque medir el beneficio al importe sin descontar podría dar lugar a un importe que difiera de su valor presente si la entidad no espera liquidar el beneficio antes de doce meses tras el final de periodo anual sobre el que se informa.

Beneficios a los empleados a largo plazo: proyecto de norma publicado en 2010

- FC22 El Consejo consideró combinar beneficios post-empleo y otros beneficios a los empleados a largo plazo en una sola categoría. Las principales diferencias entre la contabilidad de otros beneficios a largo plazo y la contabilidad de beneficios post-empleo eran:
- (a) la opción anterior de diferir el reconocimiento de las ganancias y pérdida actuariales (“la banda de fluctuación”); y
 - (b) el requerimiento anterior de reconocer el costo de los servicios pasados no consolidado a lo largo del periodo de consolidación (irrevocabilidad) de la concesión.
- FC23 Tal como propuso en el proyecto de norma de 2010, el Consejo eliminó estas diferencias en 2011. A la luz de esa propuesta, el proyecto de norma de 2010 propuso la eliminación de la distinción entre beneficios post-empleo y otros beneficios a los empleados a largo plazo. Sin embargo, muchos de quienes respondieron al proyecto de norma de 2010 no apoyaban la eliminación de esa distinción. No consideraban que fueran apropiados los requerimientos de reconocimiento e información a revelar de los beneficios post-empleo para otros beneficios a los empleados a largo plazo, porque en su opinión:
- (a) Los costos de aplicar los requerimientos de reconocimiento e información a revelar de los beneficios post-empleo a otros beneficios a los empleados a largo plazo sobrepasan las ventajas.
 - (b) La contabilidad de otros beneficios a los empleados a largo plazo no estaba originalmente dentro del alcance del proyecto. La contabilidad de los beneficios a los empleados a largo plazo no era un área que consideraran que requiriera mejora.
- FC24 Después de revisar las respuestas al proyecto de norma de 2010, el Consejo decidió no combinar los beneficios post-empleo y otros beneficios a los empleados a largo plazo en una categoría única por las razones expresadas por quienes respondieron.

Beneficios a los empleados a corto plazo

Ausencias retribuidas

- FC25 Algunos consideran que el derecho de un empleado a futuras ausencias retribuidas no genera una obligación si está condicionado por sucesos futuros distintos del servicio futuro. Sin embargo, el IASC concluyó en 1998 que una obligación surge en la medida en que un empleado presta servicios que aumentan su derecho (condicional o incondicional) a futuras ausencias retribuidas; por ejemplo las ausencias remuneradas por enfermedad, cuyos derechos se van acumulando, crean una obligación porque cualquier derecho no utilizado incrementa el derecho del empleado a una ausencia por enfermedad en periodos futuros. La probabilidad de que un empleado enferme en dichos periodos futuros afecta a la medición de la obligación, pero no determina si la obligación existe.
- FC26 El IASC consideró tres enfoques alternativos para medir la obligación procedente de derechos no utilizados por ausencias retribuidas, cuyos derechos se van acumulando:
- reconocer la totalidad de los derechos no utilizados como un pasivo, sobre la base de que cualesquiera pagos futuros serán cargados, en primer lugar, contra los derechos no utilizados, y solo después se aplicarán los derechos que se acumulen en periodos futuros (un enfoque FIFO);
 - reconocer un pasivo en la medida que se espere que los pagos futuros, para un grupo de empleados en su conjunto, excedan los pagos futuros que podrían haberse esperado en ausencia del derecho de acumulación (un enfoque de grupo LIFO); o
 - reconocer un pasivo en la medida que se espere que los futuros pagos para empleados individuales excedan el pago futuro que podrían haberse esperado en ausencia del derecho de acumulación (un enfoque LIFO individual).

Estos métodos aparecen ilustrados en el siguiente ejemplo.

FC Ejemplo 1

Una entidad tiene 100 empleados, cada uno de los cuales tiene derecho a ausentarse cinco días laborables al año por enfermedad corta. Los derechos correspondientes no utilizados pueden ser trasladados y disfrutados durante el año siguiente. Las sucesivas ausencias son deducidas, en primer lugar, de los derechos del año corriente, y luego se aplican los derechos no utilizados en el año anterior (una base LIFO).

A 31 de diciembre del año 20X1, el promedio de derechos no utilizados por los empleados es de dos días por trabajador. La entidad prevé, a partir de la experiencia acumulada, que continuará en el futuro, que 92 empleados harán uso de no más de cuatro días de ausencia retribuida por enfermedad en el periodo 20X2, mientras que los restantes ocho empleados se tomarán un promedio de seis días y medio cada uno.

Continúa...

...Continuación

FC Ejemplo 1	
Método (a):	<i>La entidad reconoce un pasivo igual al importe sin descontar de 200 días de ausencia por enfermedad corta (dos días por cada uno de los 100 empleados). Se supone que los primeros 200 días de ausencia remunerada por enfermedad proceden de los derechos no utilizados.</i>
Método (b):	<i>La entidad no reconoce ningún pasivo, porque los pagos por ausencia remunerada por enfermedad corta, para el grupo de empleados en su conjunto, no se espera que superen los derechos de los cinco días de cada uno en 20X2.</i>
Método (c):	<i>La entidad reconoce una obligación igual al importe no descontado de 12 días de ausencia por enfermedad corta (un día y medio por cada uno de los ocho empleados).</i>

FC27 El IASC seleccionó el método (c), el enfoque LIFO individual, porque dicho método mide la obligación a valor presente de los pagos futuros adicionales que se espera surjan solo por la característica de la acumulación. La NIC 19 destaca que, en muchos casos, el pasivo resultante no tendrá importancia relativa.

Beneficios post-empleo

Distinción entre planes de aportaciones definidas y planes de beneficios definidos

Planes de aportaciones definidas

FC28 La NIC 19 antes de su revisión de 1998 definía:

- (a) los **planes de aportaciones definidas** como planes de beneficio por retiro en los cuales los importes a pagar como beneficios por retiro se determinan utilizando como referencia las aportaciones al fondo junto con los rendimientos de la inversión que el mismo haya generado; y
- (b) los **planes de beneficios definidos** como planes de beneficio por retiro en los cuales los importes a pagar como beneficios por retiro son determinados utilizando como referencia una fórmula basada en la remuneración de los empleados, los años de servicio o ambos.

FC29 El IASC consideró estas definiciones poco satisfactorias porque se centran en el beneficio a recibir por el empleado y no en el costo para la entidad. Las definiciones introducidas en 1998 se centraban en el riesgo de la disminución del valor de la inversión que pueda incrementar el costo para la entidad. La definición de planes de aportaciones definidas no excluye la posibilidad de que un aumento pueda hacer el costo para la entidad menor que el esperado.

Planes de beneficios definidos: modificaciones emitidas en 2011

FC30 Las modificaciones realizadas en 2011, aclaran que la existencia de una fórmula de beneficio no genera, por sí misma, un plan de beneficios definidos, sino que más bien se necesita que haya un vínculo entre la fórmula de beneficio y las aportaciones que generan una obligación legal o implícita de contribuir con importes adicionales a alcanzar los beneficios especificados por la fórmula de beneficio. Esta modificación del párrafo 29 abordó una preocupación que puede plantearse cuando un plan tiene una fórmula de beneficio que determina los beneficios a pagar si existen activos del plan suficientes, pero no requiere que el empleador pague aportaciones adicionales si existen activos del plan insuficientes para pagar esos beneficios. En efecto, los pagos por beneficios se basan en el menor de la fórmula de beneficio y los activos del plan disponibles. Las modificaciones aclaran que este plan es un plan de aportaciones definidas.

Planes multi-patronales y planes gubernamentales

FC31 Una entidad puede no ser capaz, en todos los casos, de obtener suficiente información de los planes multi-patronales con el fin de aplicar la contabilidad de los beneficios definidos. El IASC consideró tres enfoques para tratar este problema:

- (a) la aplicación de la contabilidad de las aportaciones definidas para unos planes y la de de los beneficios definidos para otros;
- (b) la aplicación de la contabilidad de las aportaciones definidas en todos los planes multi-patronales, revelando adicional cuando el plan multi-patronal sea un plan de beneficios definidos; o
- (c) la aplicación de la contabilidad de los beneficios definidos para aquellos planes multi-patronales que son planes de beneficios definidos. Sin embargo, cuando no se disponga de suficiente información para aplicar la contabilidad de los beneficios definidos, una entidad debería revelar este hecho y aplicar el tratamiento contable de las aportaciones definidas.

FC32 El IASC consideraba que no existe base conceptualmente sólida, factible y objetiva para realizar una distinción tal que una entidad pudiera aplicar la contabilidad de aportaciones definidas en algunos planes de beneficios definidos multi-patronales y la contabilidad de los beneficios definidos en otros. Asimismo, el IASC consideraba que conducía a error aplicar el tratamiento contable de las aportaciones definidas en planes multi-patronales que son planes de beneficios definidos. Este hecho se ha puesto de manifiesto en el caso de los bancos franceses que aplicaron la contabilidad de las aportaciones definidas en planes de pensiones de beneficios definidos operados sobre la base de acuerdos colectivos del sector industrial, que utilizaban el sistema de pago sobre la marcha. Las tendencias demográficas hicieron esos planes insostenibles, y una reforma importante en 1993 los sustituyó por acuerdos de aportaciones definidas para servicios futuros. En este caso, los bancos fueron obligados a cuantificar sus obligaciones. Dichas obligaciones existían previamente, pero no habían sido reconocidas como pasivos.

FC33 El IASC concluyó que una entidad debería utilizar la contabilidad de los beneficios definidos en aquellos planes multi-patronales que sean planes de beneficios

definidos. Sin embargo, cuando no se disponga de suficiente información para aplicar la contabilidad de los beneficios definidos, una entidad debería revelar este hecho y aplicar el tratamiento contable de las aportaciones definidas. El IASC aplicó el mismo principio para los planes gubernamentales, observando que la mayoría de los planes gubernamentales son planes de aportaciones definidas.

- FC34 En respuesta a los comentarios sobre el proyecto de norma E54, el IASC consideró una propuesta de eximir a las subsidiarias totalmente participadas (y sus controladoras), participantes en planes de beneficios definidos del grupo, de los requerimientos de reconocimiento y medición en sus estados financieros individuales no consolidados, por razones de costo-beneficio. El IASC concluyó que tal exención no sería adecuada.

Planes multi-patronales: modificaciones emitidas en 2004

- FC35 En abril de 2004 el CINIIF publicó el proyecto de Interpretación D6 *Planes Multi-patronales*, el cual proponía las siguientes guías sobre cómo se debería aplicar a los planes multi-patronales la contabilidad de los beneficios definidos; siempre que fuera posible:
- (a) El plan debe medirse de acuerdo con la NIC 19 aplicando las suposiciones adecuadas al plan en su conjunto.
 - (b) El plan debe distribuirse a los participantes en el mismo de manera que éstos reconozcan un activo o pasivo que refleje el impacto del superávit o déficit en sus aportaciones futuras.
- FC36 Las preocupaciones suscitadas por quienes respondieron al proyecto de interpretación D6 sobre la disponibilidad de la información sobre el plan en su conjunto, las dificultades para realizar una asignación como la propuesta y la falta de utilidad resultante de la información proporcionada por la contabilidad de los beneficios definidos fueron tales que el CINIIF decidió no seguir adelante con las anteriores propuestas.
- FC37 Al tratar los planes del grupo (véanse los párrafos FC40 a FC50) en 2004 el Consejo destacó que, si había un acuerdo contractual entre un plan multi-patronal y sus participantes sobre la forma en que se distribuiría un superávit o se financiaría un déficit, el mismo principio aplicado a los planes del grupo se debería aplicar a los planes multi-patronales, es decir, los participantes deberían reconocer un activo o un pasivo. En relación con la financiación de un déficit, el Consejo consideró este principio congruente con el reconocimiento de una provisión de acuerdo con la NIC 37.
- FC38 El Consejo, por ello, aclaró que un participante en un plan de beneficios definidos multi-patronal debe reconocer el activo o pasivo que surge de ese acuerdo contractual si el participante:
- (a) contabiliza esa participación como una aportación definida de acuerdo con el párrafo 34 porque no tenía suficiente información para aplicar el tratamiento contable de los beneficios definidos, pero
 - (b) tiene un acuerdo contractual que determina cómo se distribuye un superávit o cómo se financia un déficit.

Planes multi- patronales: proyecto de norma publicado en 2010

- FC39 El Consejo consideró y rechazó una propuesta para permitir a todas entidades que participan en planes de beneficios definidos multi-patronales contabilizar esos planes como planes de aportaciones definidas. El Consejo concluyó que ampliar esa exención sería contrario a su enfoque general de limitar las excepciones. En opinión del Consejo esta exención no sería adecuada para todos los planes multi-patronales, tales como cuando una entidad pasa a ser una participante dominante en un plan multi-patronal, quizá porque otros participantes abandonen el plan.

Planes del grupo: modificaciones emitidas en 2004

- FC40 Algunas partes constituyentes pidieron al Consejo que considerara si las entidades participantes en un plan de beneficios definidos de un grupo deberían, en sus estados financieros separados o individuales, tener una exención sin salvedades respecto a la contabilidad de los beneficios definidos, o bien si podían tratar contablemente el plan como un plan multi-patronal.
- FC41 Al desarrollar el proyecto de norma *Ganancias y Pérdidas Actuariales, Planes de Grupo e Información a Revelar* publicado en abril de 2004 (el proyecto de norma ED 2004), el Consejo no estuvo de acuerdo en que fuera adecuada una exención sin salvedades relativa a la contabilidad de los beneficios definidos para los planes de beneficios definidos del grupo, en los estados financieros separados o individuales de las entidades que componen un grupo. En principio, los requerimientos de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) debían aplicarse a los estados financieros separados o individuales del mismo modo que se aplican a otros estados financieros. Cumplir este principio significaría modificar la NIC 19 para permitir a las entidades del grupo que participen en un plan entrar en la definición de plan multi-patronal, excepto que los participantes estén bajo control conjunto, para poder ser tratados como participantes en un plan multi-patronal al elaborar sus estados financieros separados o individuales.
- FC42 Sin embargo, en el proyecto de norma ED 2004 concluyó que debía presumirse que las entidades dentro de un grupo eran capaces de obtener la información necesaria sobre el plan en su conjunto. Esto implica que, de acuerdo con los requerimientos para los planes multi-patronales, la contabilización de los beneficios definidos debía aplicarse siempre que hubiera una base coherente y fiable para repartir los activos y obligaciones del plan.
- FC43 En el proyecto de norma ED 2004 El Consejo reconocía que las entidades dentro de un grupo podrían no ser capaces de identificar una razón congruente y fiable para repartir el plan, de forma que cada entidad pudiera reconocer un activo o pasivo que reflejara la medida en que un superávit o un déficit del plan afectaría a sus aportaciones futuras. Esto es así debido a que puede haber incertidumbre, en las condiciones del plan, acerca de cómo serían aplicados los superávit o financiados los déficit de todo el grupo consolidado. Sin embargo, el Consejo concluyó que las entidades dentro de un grupo deberían siempre ser capaces de hacer, como mínimo, una distribución congruente y *razonable*, por ejemplo en función del porcentaje de pensiones pagaderas.
- FC44 El Consejo entonces consideró si, para algunas entidades del grupo, los beneficios de la contabilidad de los beneficios definidos utilizando un criterio congruente y

razonable de distribución justificaban los costos necesarios para obtener la información. El Consejo decidió que este no era el caso para entidades que cumplen criterios similares a los contenidos en la NIC 27 *Estados Financieros Consolidados y Separados*¹ para la exención relativa a la elaboración de estados financieros consolidados.

- FC45 El proyecto de norma ED 2004, por ello, proponía lo siguiente para las entidades que participan en un plan que cumpliera la definición de un plan multi-patronal, excepto que los participantes estén bajo control común:
- (a) Si las entidades cumplen los criterios propuestos en el proyecto de norma ED 2004, deben tratarse como si fueran participantes en un plan multi-patronal. Esto significa que si no hay un criterio coherente y fiable para repartir los activos y pasivos del plan, la entidad debería aplicar la contabilidad de las aportaciones definidas y revelar información adicional.
 - (b) En el resto de casos, debe requerirse que las entidades apliquen la contabilidad de beneficios definidos realizando una asignación razonable y congruente de los activos y pasivos del plan.
- FC46 Quienes respondieron al proyecto de norma ED 2004 apoyaban con generalidad la propuesta de ampliar los requerimientos sobre planes multi-patronales a las entidades del grupo. Sin embargo, muchos estaban en desacuerdo con los criterios propuestos en el proyecto de norma ED 2004, por las siguientes razones:
- (a) Las modificaciones propuestas y la interacción con el D6 (véanse los párrafos FC35 a FC38) no estaban claras.
 - (b) Las disposiciones para los planes multi-patronales deben ampliarse a compañías controladoras que coticen en bolsa.
 - (c) Las disposiciones para la contabilidad de los planes multi-patronales deben ampliarse a entidades del grupo con deuda cotizada en bolsa.
 - (d) Las disposiciones para la contabilidad de los planes multi-patronales debe ampliarse a todas las entidades del grupo, incluyendo las subsidiarias parcialmente participadas.
 - (e) Debe existir una exención global con respecto a la contabilidad de los beneficios definidos para todas las entidades del grupo.
- FC47 El Consejo acordó que los requerimientos propuestos para los planes de grupo eran innecesariamente complejos. El Consejo también concluyó que sería mejor tratar los planes de grupo separadamente de los planes multi-patronales, debido a la diferencia en la información que está disponible para los participantes: en un plan de grupo la información sobre el plan en su conjunto debía estar por lo general disponible para todos. El Consejo además destacó que, si la controladora desea cumplir con las NIIF en sus estados financieros separados o desea que sus subsidiarias cumplan con las NIIF en sus estados financieros individuales, entonces debe obtener y proporcionar la información necesaria para cumplir, al menos, con los propósitos de información a revelar.

¹ Los requerimientos de consolidación de la NIC 27 se derogaron por la NIIF 10 *Estados Financieros Consolidados*, emitida en mayo de 2011. Los criterios para la exención de elaborar estados financieros consolidados no se modificaron.

- FC48 En el Consejo se destacó que, si había un acuerdo contractual o una política establecida de cargar el costo de los beneficios definidos neto a las entidades del grupo, ese acuerdo o política determinaría el costo para cada entidad. Si no existen este acuerdo contractual ni dicha política establecida, la entidad que sea el empleador patrocinador del plan asume, por incumplimiento, el riesgo relativo al mismo. Por lo tanto, el Consejo concluyó que un plan del grupo debe ser asignado a las entidades individuales dentro de dicho grupo según el acuerdo contractual o política establecida. De no existir el acuerdo o política, el costo neto del beneficio definido se asigna al empleador patrocinador. El resto de entidades del grupo reconocen un costo igual a la aportación enviada al empleador patrocinador.
- FC49 Este enfoque tiene las ventajas de que (a) todas las entidades del grupo reconocen el costo que tienen que asumir a cambio de la promesa de beneficios definidos y (b) es sencilla de aplicar.
- FC50 En el Consejo también se destacó que la participación en un plan del grupo es una transacción con partes relacionadas. Como tal, se requiere que la información a revelar cumpla con la NIC 24 *Información a Revelar sobre Partes Relacionadas*. La NIC 24 requiere que una entidad revele la naturaleza de la relación de las partes relacionadas, así como información sobre las transacciones y saldos pendientes, necesarios para la interpretación del efecto potencial de la relación sobre los estados financieros. En el Consejo se destacó que se requería, para dar una interpretación del efecto potencial que tiene el hecho de participar en el plan del grupo sobre los estados financieros separados o individuales de la entidad, información sobre (a) la política para cargar el costo de los beneficios definidos, (b) la política para cargar las aportaciones actuales y (c) la situación del plan en su conjunto.

Planes gubernamentales e información a revelar sobre planes del grupo: modificaciones emitidas en 2011

- FC51 Las modificaciones realizadas en 2011 actualizaron, sin reconsiderar, los requerimientos de información a revelar para entidades que participan en planes gubernamentales o planes de beneficios definidos que comparten riesgos entre varias entidades bajo control común, para ser congruente con los requerimientos de información a revelar por parte de planes multi-patronales y planes de beneficios definidos. Sin embargo, esas modificaciones permiten a una entidad incluir esa información a revelar por referencia a la información a revelar requerida en otros estados financieros del grupo de entidades, si se cumplen las condiciones especificadas.

Planes de beneficios definidos: reconocimiento y medición

- FC52 Aunque la NIC 19 antes de su revisión de 1998 no trató explícitamente el reconocimiento de las obligaciones por beneficios por retiro como un pasivo, es probable que la mayoría de las entidades reconocieran como un pasivo por obligaciones por beneficios por retiro al mismo tiempo bajo los requerimientos de la NIC 19 antes y después de su revisión en 1998. Sin embargo, los requerimientos de la NIC 19 antes y después de su revisión de 1998 diferían en la medición del pasivo resultante.

- FC53 El párrafo 63 de la NIC 19 se basa en la definición y criterios de reconocimiento de un pasivo según el *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros* del IASC.² El *Marco Conceptual* define un pasivo como una obligación presente de la entidad, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, y para cancelarla, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos. El *Marco Conceptual* señalaba que una partida que cumpla la definición de un pasivo debe reconocerse si:
- (a) es probable que salga de la entidad algún beneficio económico futuro asociado con la partida; y
 - (b) el elemento tiene un costo o valor que pueda ser medido con fiabilidad.
- FC54 El IASC consideró que:
- (a) Una entidad tiene una obligación, en virtud de un plan de beneficios, definidos cuando un empleado ha prestado servicio a cambio de esos beneficios. Los párrafos 70 a 74 tratan la atribución del beneficio a periodos individuales de servicio, a fin de determinar si existe una obligación.
 - (b) Una entidad debería utilizar suposiciones actuariales para determinar si la entidad pagará esos beneficios en periodos sobre los que se informa futuros (véanse los párrafos 75 a 98).
 - (c) Las técnicas actuariales permiten a una entidad medir la obligación con la suficiente fiabilidad como para justificar el reconocimiento de un pasivo.
- FC55 El IASC considera que existe una obligación incluso si un beneficio no es irrevocable, en otras palabras, si el derecho del empleado a recibir el beneficio está condicionado por el empleo futuro. Por ejemplo, considérese que una entidad que proporciona un beneficio de 100³ a los empleados que permanezcan en servicio durante dos años. Al final del primer año, el empleado y la entidad no están en la misma posición que al principio del primer año, porque el empleado solo necesitará trabajar un año más, en lugar de dos, antes de obtener el derecho al beneficio. Aunque hay una posibilidad de que el beneficio pueda no consolidarse, esta diferencia es una obligación y, desde el punto de vista del Consejo, debe dar lugar al reconocimiento de un pasivo al final del primer año. La medición de esa obligación por su valor presente refleja la mejor estimación de la entidad de la probabilidad de que pueda no consolidarse (no ser irrevocable) el derecho a recibir el beneficio.

Fecha de medición

- FC56 Algunas normas nacionales permiten a las entidades medir el valor presente de las obligaciones por beneficios definidos en una fecha que puede ser hasta tres meses antes del final del periodo sobre el que se informa. Sin embargo, el IASC decidió que las entidades deberían medir el valor presente de las obligaciones por beneficios definidos, y el valor razonable de cualesquiera activos del plan, al final del periodo sobre el que se informa. Por consiguiente, si una entidad lleva a cabo una detallada valoración de la obligación en una fecha anterior, los resultados de esa valoración deben actualizarse para tener en cuenta cualesquiera transacciones significativas y los

² En septiembre de 2010 el Consejo sustituyó el *Marco Conceptual* por el *Marco Conceptual de la Información Financiera*.

³ En estos Fundamentos de las Conclusiones los importes monetarios se denominan en “unidades monetarias” (u.m.)

demás cambios significativos en las circunstancias relacionadas hasta la fecha del balance (final del periodo sobre el que se informa).

- FC57 En respuesta a los comentarios sobre el proyecto de norma E54, el IASC aclaró que no se requiere una valoración actuarial completa al final del periodo sobre el que se informa, siempre que una entidad determinara el valor presente de las obligaciones por beneficios definidos y el valor razonable de cualesquiera activos del plan con suficiente regularidad como para que los importes reconocidos en los estados financieros no difieran de forma significativa de los importes que se determinarían en la fecha del balance.

Información intermedia: efectos de las modificaciones emitidas en 2011

- FC58 El proyecto de norma de 2010 no propuso ninguna modificación sustancial a los requerimientos de la NIC 34 *Información Financiera Intermedia*. Quienes respondieron al proyecto de norma ED 2010 estaban preocupados porque los requerimientos para el reconocimiento inmediato de cambios en el pasivo (activo) por beneficios definidos neto daría a entender que las entidades deberían medir nuevamente el pasivo (activo) por beneficios definidos neto en cada fecha de presentación de información intermedia.
- FC59 El Consejo destacó que no siempre se requiere que una entidad mida nuevamente un pasivo (activo) por beneficios definidos neto a efectos de información intermedia según la NIC 19 y la NIC 34. Ambas indican que la entidad necesita ejercer el juicio profesional para determinar si necesita medir nuevamente el pasivo (activo) por beneficios definidos neto al final del periodo (intermedio o anual) sobre el que se informa.
- FC60 Las mediciones realizadas en 2011 requieren que una entidad reconozca nuevas mediciones en el periodo en el que surjan. Por ello, es ahora más probable que las nuevas mediciones tengan un efecto significativo sobre el importe reconocido en los estados financieros de lo que lo habría sido el caso antes de esas modificaciones si una entidad optó por diferir el reconocimiento de las ganancias y pérdidas actuariales. Así es más probable que las entidades que difirieron con anterioridad el reconocimiento de algunas ganancias y pérdidas juzguen que sea requerida esa nueva medición para la información intermedia.
- FC61 El Consejo consideró establecer explícitamente si una entidad debería medir nuevamente un pasivo (activo) por beneficios definidos neto en fechas intermedias. Sin embargo, en opinión del Consejo, este cambio sería una exención de los requerimientos generales de la NIC 34 y por consiguiente decidió ir en contra de esta modificación. El Consejo no es consciente de las preocupaciones por la aplicación de estos requerimientos de información intermedia para entidades que aplicaron la opción del reconocimiento inmediato según la versión anterior de la NIC 19.
- FC62 Algunos de quienes respondieron al proyecto de norma ED 2010 pidieron al Consejo aclarar si los supuestos utilizados para determinar el costo de los beneficios definidos para periodos intermedios posteriores debería reflejar los supuestos utilizados al final del ejercicio contable anterior o para la medición más reciente de la obligación por beneficios definidos (por ejemplo, en un periodo intermedio anterior o al determinar el efecto de una modificación o liquidación del plan).

- FC63 El Consejo destacó que si las suposiciones para cada periodo intermedio sobre el que se informa fueran actualizadas a la fecha intermedia más reciente, la medición de los importes anuales de la entidad se vería afectada por la frecuencia de los informes intermedios, es decir, si la entidad informa trimestral, semestral o no presenta información intermedia. En opinión del Consejo esto no sería congruente con los requerimientos de los párrafos 28 y 29 de la NIC 34.
- FC64 De forma análogo, en opinión del Consejo, no hay razón para distinguir entre los periodos anteriores y posteriores a una modificación, reducción o liquidación del plan al determinar el costo del servicio presente y el interés neto, es decir, la determinación de cuánto servicio ha prestado el empleado hasta la fecha y el efecto del tiempo en el valor del dinero hasta dicha fecha. Se requiere la nueva medición de una obligación por beneficios definidos en el caso de una modificación, reducción o liquidación de un plan para determinar el costo de los servicios pasados y la ganancia o pérdida en el momento de la liquidación. De acuerdo con el párrafo B9 de la NIC 34 las suposiciones que subyacen en el cálculo del costo de los servicios presente y el interés neto se basan en las suposiciones al final del ejercicio contable anterior.

Reconocimiento: modificaciones emitidas en 2011

- FC65 Las modificaciones realizadas en 2011 requieren que las entidades reconozcan todos los cambios en el pasivo (activo) por beneficios definidos neto en el periodo en el que esos cambios tengan lugar, y desglosar y reconocer el costo de los beneficios definidos de la forma siguiente:
- (a) El costo de los servicios, relativo al costo de los servicios recibidos, en el resultado del periodo.
 - (b) El interés neto sobre el pasivo (activo) por beneficios definidos neto, que representa el efecto financiero de pagar los beneficios de forma anticipada o con retraso, en el resultado del periodo.
 - (c) Las nuevas mediciones que representan las fluctuaciones periodo a periodo en los importes de las obligaciones por beneficios definidos y activos del plan, en otro resultado integral.
- FC66 Antes de esas modificaciones, la NIC 19 permitía tres opciones para el reconocimiento de las ganancias y pérdidas actuariales:
- (a) mantenimiento de las ganancias y pérdidas actuariales sin reconocer si estaban dentro de una “banda de fluctuación” y el reconocimiento diferido de las ganancias y pérdidas actuariales fuera de dicha “banda de fluctuación” en el resultado del periodo;
 - (b) reconocimiento inmediato en el resultado del periodo; o
 - (c) reconocimiento inmediato en otro resultado integral. Las ganancias y pérdidas actuariales reconocidas en otro resultado integral se transfieren directamente a ganancias acumuladas.
- FC67 Las modificaciones de 2011 realizaron los cambios siguientes en los requerimientos de reconocimiento:
- (a) El reconocimiento inmediato-eliminación de la banda de fluctuación (párrafos FC70 a FC72).

- (b) La redefinición de los componentes del costo de los beneficios definidos (párrafos FC73 a FC87).
- (c) El reconocimiento del componente de nuevas mediciones en otro resultado integral (véanse los párrafos FC88 a FC100).

FC68 Muchos de quienes respondieron al proyecto de norma ED 2010 estuvieron de acuerdo en que el Consejo debería abordar dentro del proyecto el desglose del costo de los beneficios definidos y dónde deben reconocerse los componentes de éste. Sin embargo, algunos de quienes respondieron dijeron que la determinación de un método de desglose apropiado estaba vinculada intrínsecamente al modelo de contabilidad y no debe considerarse hasta que exista una revisión fundamental de la NIC 19. El Consejo consideró los componentes del costo de los beneficios definidos en el contexto del modelo de contabilidad de la NIC 19. En opinión del Consejo, los requerimientos de desglose son congruentes con ese modelo y proporcionan información útil.

FC69 Otros señalaron que el Consejo no debería abordar esas cuestiones hasta que complete su proyecto de presentación de estados financieros, incluyendo la base conceptual para decidir si las partidas deben, en última instancia, reclasificarse al resultado del periodo desde otro resultado integral. Sin embargo, el Consejo concluyó que sería necesario mejorar la comprensibilidad y comparabilidad de los cambios en el pasivo o activo por beneficios definidos neto si los cambios van a reconocerse de forma inmediata, y que mejorar la comprensibilidad de esos cambios no debe retrasarse hasta que complete su proyecto sobre presentación de estados financieros.

Reconocimiento inmediato: eliminación de la banda de fluctuación

FC70 En opinión del Consejo el reconocimiento inmediato proporciona información que es más relevante para los usuarios de los estados financieros que la información proporcionada por el reconocimiento diferido. También proporciona una representación más fidedigna del efecto financiero de los planes de beneficios definidos en la entidad y es más fácil para los usuarios de comprender. Por el contrario, el reconocimiento diferido puede producir información errónea: por ejemplo,

- (a) un activo puede reconocerse en el estado de situación financiera, incluso cuando un plan está en déficit; o
- (b) el estado del resultado integral puede incluir ganancias y pérdidas que surgen de sucesos económicos que tuvieron lugar en periodos pasados.

FC71 Además, eliminar opciones contables hace más fácil para los usuarios comparar entidades.

FC72 La mayoría de quienes respondieron apoyaron la propuesta de reconocer todos los cambios en el valor presente de la obligación por beneficios definidos y en el valor razonable de los activos del plan cuando ocurran. Sin embargo, algunos de quienes respondieron expresaron su preocupación sobre el reconocimiento inmediato:

- (a) *El modelo de medición requiere trabajo adicional*-algunos de quienes respondieron expresaron la opinión de que el modelo de medición necesita una revisión integral y que sería perjudicial ir hacia el reconocimiento inmediato de

cambios que surgen del modelo de medición de la NIC 19. Sin embargo, en opinión del Consejo, el reconocimiento diferido hace la contabilidad de los planes de beneficios definidos poco clara y difícil de comprender para los usuarios. Por consiguiente, el Consejo decidió no retrasar la introducción del requerimiento de reconocimiento inmediato.

- (b) *Relevancia de la información*-algunos de quienes respondieron expresaron la opinión de que algunos cambios en el pasivo (activo) por beneficios definidos neto que ocurren en un periodo no son relevantes para la medición de un pasivo a largo plazo. Esto es así porque las ganancias o pérdidas pasadas pueden compensarse con pérdidas o ganancias futuras. Sin embargo, en opinión del Consejo no es inevitable que tengan lugar ganancias o pérdidas futuras y que compensen pérdidas o ganancias pasadas.
- (c) *Volatilidad*-muchos de quienes respondieron estaban preocupados porque pudiera haber volatilidad si una entidad presentó todos los cambios en el pasivo (activo) por beneficios definidos neto en cada periodo y que esta volatilidad obstaculizaría la comparabilidad de un año a otro, y ocultaría la rentabilidad del núcleo del negocio de la entidad. Sin embargo, el Consejo considera que una medida debe ser volátil si representa fielmente transacciones y otros sucesos que son por sí mismos volátiles, y que los estados financieros no deberían omitir esta información. En opinión del Consejo, esa información debe presentarse en la forma que sea más útil para los usuarios de los estados financieros. Por ello, el Consejo introdujo una presentación que permita a los usuarios de los estados financieros aislar las nuevas mediciones del pasivo (activo) por beneficios definidos neto de la entidad (véanse los párrafos FC88 a FC100).
- (d) *Consecuencias sociales y de conducta*-algunos de quienes respondieron expresaron su preocupación porque el reconocimiento inmediato pueda tener consecuencias sociales y de conducta adversas. Por ejemplo, estaban preocupados porque las entidades puedan intentar eliminar la volatilidad a corto plazo tomando decisiones económicamente ineficientes a largo plazo sobre la asignación de los activos del plan, o realizando modificaciones socialmente no deseables a las condiciones del plan. Sin embargo, en opinión del Consejo, no es responsabilidad de los emisores de normas contables alentar o no una conducta concreta. Su responsabilidad es establecer normas que den lugar a proveer de información relevante que represente fielmente la situación financiera de una entidad, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de forma que los usuarios de esa información puedan tomar decisiones bien informadas.
- (e) *Efecto potencial sobre las cláusulas de deuda convenidas*-algunos de quienes respondieron estaban preocupados porque el reconocimiento inmediato podría conducir a dificultades con las cláusulas de deudas convenidas basadas en ganancias o activos netos, y dañar la capacidad de la entidad para pagar dividendos debido a restricciones legales basadas en importes mostrados en los estados financieros. En opinión del Consejo, corresponde a la entidad y al tenedor de una cláusula de deuda convenida determinar si aislarla o no de los efectos de una norma contable nueva o modificada o determinar la forma en que pueden renegociar una cláusula de deuda existente.

Componentes del costo de los beneficios definidos: costo de los servicios

- FC73 El componente del costo de los servicios incluye el costo de los servicios presente, costo de los servicios pasados y cualquier ganancia o pérdida en el momento de la liquidación, pero excluye los cambios en la obligación por beneficios definidos que procedan de cambios en suposiciones demográficas que se incluyen en las nuevas mediciones junto con otras ganancias y pérdidas actuariales. En opinión del Consejo, incluir el efecto de cambios en las suposiciones demográficas en el componente del costo de los servicios combinaría importes con valores predictivos diferentes y, en consecuencia, el componente del costo de los servicios es más relevante para evaluar los costos operativos continuos de una entidad si no incluye cambios en las estimaciones pasadas del costo de los servicios. La mayoría de quienes respondieron estuvo de acuerdo con las propuestas del proyecto de norma ED 2010 en que el costo de los servicios debería excluir cambios en las suposiciones demográficas.

Componentes del costo de los beneficios definidos: interés neto

- FC74 Las modificaciones realizadas en 2011 requieren que una entidad calcule el interés neto sobre el pasivo (activo) por beneficios definidos neto aplicando la misma tasa de descuento utilizada para medir la obligación por beneficios definidos (el enfoque del interés neto).
- FC75 Las modificaciones son congruentes con la opinión de que un pasivo por beneficios definidos neto es equivalente a un importe de financiación debido por la entidad al plan o a los empleados. El costo económico de esa financiación es el costo por intereses, calculado utilizando la tasa especificada en el párrafo 83. De forma similar, un activo por beneficios definidos neto es un importe debido por el plan o por el empleado a la entidad. La entidad contabiliza el valor presente de los beneficios económicos que espera recibir del plan o de los empleados en forma de reducciones en las aportaciones futuras o como reembolsos. La entidad descuenta esos beneficios económicos utilizando la tasa especificada en el párrafo 83.
- FC76 En opinión del Consejo, un enfoque del interés neto proporciona información más comprensible de la que sería el caso si los ingresos y gastos financieros fueran determinados de forma separada sobre los activos del plan y la obligación por beneficios definidos que se combinan para hacer un pasivo (activo) por beneficios definidos neto. El enfoque del interés neto da lugar a que una entidad reconozca ingresos por intereses cuando el plan tenga superávit, y costos por intereses cuando el plan tenga déficit.
- FC77 El Consejo concluyó que, en principio, el cambio en el valor de cualquier activo puede dividirse en un importe que surge del paso del tiempo e importes que surgen de otros cambios. El costo por intereses sobre la obligación por beneficios definidos surge del paso del tiempo. Por consiguiente, el proyecto de norma ED 2010 proponía que el componente de intereses netos del costo de los beneficios definidos debería incluir no solo el costo por intereses por la obligación por beneficios definidos, sino también la parte del rendimiento sobre los activos del plan que surge del paso del tiempo. Además, el Consejo concluyó que, para ser congruente con el principio de separación de los componentes del costo de los beneficios definidos con implicaciones predictivas diferentes, el componente del interés neto no debería

incluir la parte del rendimiento sobre los activos del plan que no surgen del paso del tiempo.

- FC78 El Consejo encontró difícil identificar un método práctico para identificar el cambio en el valor razonable de los activos del plan que surge del paso del tiempo, en particular para activos que no soportan interés explícito. El Consejo rechazó las aproximaciones a este importe utilizando:
- (a) el rendimiento esperado de los activos del plan (como requería la NIC 19 antes de las modificaciones realizadas en 2011) porque no podría determinarse de una forma objetiva, y porque puede incluir un rendimiento que no es simplemente atribuible al paso del tiempo; y
 - (b) los dividendos (pero no las ganancias de capital) recibidos sobre los activos del plan de participación en el patrimonio y los intereses ganados sobre activos del plan invertidos en instrumentos de deuda. En opinión del Consejo, los dividendos no son una representación fidedigna del valor temporal del dinero.
- FC79 Por consiguiente, el proyecto de norma ED 2010 propuso que las entidades deberían calcular el ingreso por intereses sobre los activos del plan utilizando la tasa usada para descontar la obligación por beneficios definidos. Este enfoque produce ingresos por intereses que son equivalentes a determinar un interés neto sobre el pasivo (activo) por beneficios definidos neto. La diferencia entre el rendimiento real de los activos y el ingreso por intereses por los activos del plan se incluye en el componente de las nuevas mediciones (véase el párrafo FC86).
- FC80 Quienes respondieron estuvieron de acuerdo generalmente con el principio de que el componente del interés neto debería incluir cambios en la obligación por beneficios definidos y en los activos del plan que surgen del paso del tiempo. Sin embargo, algunos apoyaban el enfoque propuesto en el proyecto de norma ED 2010 y otros apoyaban el enfoque del rendimiento esperado utilizado en la NIC 19 antes de las modificaciones realizadas en 2011 (es decir, basadas en el rendimiento esperado sobre los activos del plan).
- FC81 El Consejo estuvo de acuerdo con las opiniones de quienes respondieron que pensaron que el enfoque del interés neto es una solución simple y pragmática que es congruente con la presentación en el estado de situación financiera y, reflejando los aspectos económicos subyacentes del pasivo (activo) por beneficios definidos neto, y proporciona información más relevante y comprensible que el enfoque del rendimiento esperado. El enfoque del interés neto representa los aspectos económicos de la decisión de la entidad sobre la forma de financiar el plan, presentando el ingreso por intereses netos cuando el plan está en superávit y los gastos por intereses netos cuando el plan está en déficit.
- FC82 Quienes respondieron al proyecto de norma ED 2010 expresaron su preocupación porque:
- (a) Los activos del plan puedan estar formados por numerosos tipos diferentes de inversiones. El rendimiento de bonos corporativos de alta calidad sería arbitrario y no sería una representación fiel del rendimiento que los inversores requieren o esperan de cada tipo de activo. Sin embargo, en opinión del Consejo, utilizando la misma tasa que la tasa usada para descontar el pasivo es un enfoque práctico que:

- (i) No requeriría que una entidad realice un juicio subjetivo sobre la forma de dividir el rendimiento sobre los activos del plan en un componente de interés y una nueva medición.
 - (ii) Dé lugar a importes reconocidos en el resultado del periodo que refleje el efecto del tiempo en el valor del dinero sobre la obligación por beneficios definidos y sobre los activos del plan. Por consiguiente, los importes reconocidos en el resultado del periodo reflejan las diferencias entre planes financiados a través de un fondo y los que no lo están.
- (b) Los requerimientos del párrafo 83 para determinar la tasa de descuento pueden dar lugar a obligaciones por beneficios definidos económicamente similares que se presenten a importes distintos, dependiendo de si existe un mercado amplio de bonos corporativos de alta calidad. Como se destacó en el párrafo FC13, el Consejo consideró mejorar los requerimientos de la tasa de descuento de la NIC 19, pero decidió diferir la consideración de la tasa de descuento hasta decidir si revisar la medición de la obligación por beneficios definidos como un todo.

FC83 El Consejo consideró el enfoque del rendimiento esperado, pero destacó que:

- (a) Aunque el enfoque del rendimiento esperado es congruente con la tasa de descuento utilizada en la medición de los activos del plan a valor razonable, el enfoque del interés neto representa mejor los aspectos económicos del pasivo (activo) por beneficios definidos neto y, por consiguiente, proporciona información más comparable sobre los cambios en ese importe neto presentado en el estado de situación financiera.
- (b) Aunque el enfoque del rendimiento esperado no es teóricamente más subjetivo que el enfoque del interés neto, en la práctica es más probable que la información observable no esté disponible para determinar el rendimiento esperado de lo que lo es la tasa de rendimiento utilizada en el enfoque del interés neto.
- (c) El enfoque del rendimiento esperado da lugar a presentar el rendimiento esperado de los activos del plan, independientemente de su rendimiento real durante el periodo. Para una inversión de alto riesgo, esto tiene el efecto de reconocer el rendimiento más alto anticipado en el resultado del periodo, y el efecto del mayor riesgo en otro resultado integral. Por el contrario, el enfoque del interés neto reconoce en otro resultado integral tanto el mayor rendimiento como los efectos del mayor riesgo.

FC84 Quienes apoyaban el enfoque del interés neto y el enfoque del rendimiento esperado consideraban que su enfoque preferido produce información más relevante, comparable y comprensible. Estas opiniones opuestas pueden reflejar la forma en que quienes respondieron consideran el pasivo (activo) por beneficios definidos neto reconocido en el estado de situación financiera como que comprende dos componentes (los activos del plan y la obligación por beneficios definidos), que se miden de forma separada pero se presentan juntos (el punto de vista bruto), o que representan un importe único debido al plan o proveniente de éste (el punto de vista del neto). Estas distintas de opiniones pueden también reflejar diferencias en el diseño del plan, tales como el grado de control de una entidad sobre los activos del plan. El enfoque del rendimiento esperado es más congruente con el punto de vista bruto y el enfoque del interés neto es más congruente con el punto de vista neto. El Consejo concluyó que el punto de vista del neto es más congruente con la

presentación del pasivo (activo) por beneficios definidos neto en el estado de situación financiera, y, por ello, el desglose del costo de los beneficios definidos en el estado del resultado integral debe basarse también en el punto de vista neto.

- FC85 Quienes apoyaban el enfoque del interés neto y el enfoque del rendimiento esperado consideraban que su enfoque no proporcionaba un incentivo antieconómico a invertir en activos en una forma concreta. Para llegar a su conclusión, el Consejo no pretendía animar o desanimar ningún comportamiento concreto, sino que consideró el enfoque que proporcionaría la información más relevante que represente fielmente los cambios en los activos del plan y la obligación por beneficios definidos.

Componentes del costo de los beneficios definidos: nuevas mediciones

- FC86 Como consecuencia de las decisiones del Consejo sobre el costo de los servicios y los componentes del interés neto, las modificaciones realizadas en 2011 definen el componente de nueva medición como que comprende:
- (a) las ganancias y pérdidas actuariales sobre la obligación por beneficios definidos;
 - (b) el rendimiento de los activos del plan, excluyendo los importes incluidos en el interés neto sobre el pasivo (activo) por beneficios definidos neto; y
 - (c) los cambios en el efecto del techo del activo, excluyendo el importe incluido en el interés neto sobre el pasivo (activo) por beneficios definidos neto.
- FC87 La definición de nuevas mediciones difiere de la definición de ganancias y pérdidas actuariales de la NIC 19 antes de las modificaciones realizadas en 2011 porque la introducción del enfoque del interés neto cambió el desglose del rendimiento de los activos del plan y el efecto del techo del activo.

Componentes del costo de los beneficios definidos: reconocimiento del componente de las nuevas mediciones

- FC88 Tal como se describe en los párrafos FC70 a FC72, las modificaciones realizadas en 2011 eliminaron el reconocimiento diferido. Para distinguir el componente de la nueva medición del costo de los servicios y el interés neto de manera informativa, el proyecto de norma ED 2010 propuso que las entidades deberían reconocer el componente de las nuevas mediciones como una partida de otro resultado integral, eliminando así, la opción anterior de reconocer en el resultado del periodo todos los cambios en el pasivo (activo) por beneficios definidos neto. El Consejo destacó que aunque los cambios incluidos en el componente de las nuevas mediciones pueden proporcionar más información sobre la incertidumbre y riesgo de flujos de efectivo futuros, proporcionan menos sobre el importe y calendario probables de esos flujos de efectivo.
- FC89 La mayoría de quienes respondieron estuvo de acuerdo con la propuesta del proyecto de norma ED 2010 de reconocer las nuevas mediciones en otro resultado integral. Sin embargo, algunos de quienes respondieron expresaron las siguientes preocupaciones:

- (a) *Nuevas mediciones en el resultado del periodo*-algunos de quienes respondieron no apoyaron la propuesta del proyecto de norma ED 2010 porque, en su opinión:
 - (i) no existe base conceptual para reconocer importes in otro resultado integral, así el reconocimiento en el resultado del periodo sería más apropiado.
 - (ii) el hecho de que el componente del valor predictivo de las nuevas mediciones sea diferente del de otros componentes no debe conducir a la conclusión de que este componente debe reconocerse en otro resultado integral, sino que en su lugar debería indicar que existe una necesidad de presentar este componente como una partida separada en el resultado del periodo.
 - (iii) Si los cambios en los supuestos no se reconocen en el resultado del periodo de la misma forma que los costos de los servicios, esto puede fomentar estimaciones erróneas de dichos costos para lograr un resultado contable.
- (b) *Opción de las nuevas mediciones*-algunos de quienes respondieron expresaron la opinión de que el Consejo debería mantener la opción de reconocer las nuevas mediciones en el resultado del periodo:
 - (i) porque el Consejo no debería eliminar esta opción hasta que desarrolle un principio para determinar qué partidas deben reconocerse en el resultado del periodo y cuáles en otro resultado integral.
 - (ii) Puesto que reconocer las nuevas mediciones en el resultado del periodo es conceptualmente el mejor método;
 - (iii) mantener sin complicaciones la contabilidad para entidades con planes pequeños; y
 - (iv) puesto que reconocer las nuevas mediciones en otro resultado integral puede conducir a un desajuste contable (por ejemplo, para un plan no financiado por un fondo, si la entidad mantiene los activos para financiar la obligación, y las ganancias y pérdidas sobre los activos se reconocen en el resultado del periodo).
- (c) *Reclasificación al resultado del periodo*-algunos de quienes respondieron estaban preocupados porque los importes reconocidos en otro resultado integral no se reclasifiquen al resultado del periodo en periodos posteriores porque:
 - (i) los importes en otro resultado integral nunca se reconocerían en el resultado del periodo.
 - (ii) Este cambio divergía de los principios de contabilidad generalmente aceptados de los EE.UU. (PCGA), porque los importes en otro resultado integral según los PCGA de los EE.UU. se reclasifican posteriormente al resultado del periodo.

FC90 Al finalizar las modificaciones realizadas en 2011, el Consejo confirmó la propuesta realizada en el proyecto de norma ED 2010 de que una entidad debería reconocer las nuevas mediciones en otro resultado integral. El Consejo reconoció que el *Marco Conceptual* y la NIC 1 no describen ningún principio para identificar las partidas que una entidad debería reconocer en otro resultado integral en lugar de en el resultado

del periodo. Sin embargo, el Consejo concluyó que la manera más informativa de desglosar los componentes del costo de los beneficios definidos con valores predictivos diferentes es reconocer el componente de las nuevas mediciones en otro resultado integral.

- FC91 El Consejo consideró y rechazó enfoques alternativos que abordarían algunas de las preocupaciones expresadas en el párrafo FC89(a) y (b) por las razones comentadas en los párrafos FC92 a FC98. La reclasificación posterior de los importes reconocidos en otro resultado integral al resultado del periodo se trata en el párrafo FC99.

Componentes del costo de los beneficios definidos: otros enfoques para reconocer las nuevas mediciones

- FC92 El Consejo consideró las alternativas siguientes para reconocer el componente de las nuevas mediciones:

- (a) Opciones anteriores de la NIC 19 para el reconocimiento inmediato (párrafo FC93).
- (b) Reconocimiento de todos los componentes del resultado del periodo (párrafos FC94 a FC96).
- (c) Un enfoque híbrido que requiere el reconocimiento del componente de las nuevas mediciones en otro resultado integral o en el resultado del periodo en circunstancias distintas (párrafos FC97 y FC98).

- FC93 Antes de su modificación de 2011, la NIC 19 permitía dos métodos para reconocer las ganancias y pérdidas actuariales inmediatamente: en el resultado del periodo o en otro resultado integral. Muchos de quienes respondieron al proyecto de norma ED 2010 sugirieron que el Consejo debería permitir que una entidad reconozca las nuevas mediciones en el resultado del periodo o en el resultado integral. Mantener esas opciones habría permitido a entidades con planes pequeños mantener una contabilidad sencilla y habría permitido a las entidades eliminar los desajustes contables destacados en el párrafo FC89(b). Sin embargo, el Consejo concluyó que eliminar las opciones mejoraría la información financiera.

- FC94 Algunos de quienes respondieron al proyecto de norma ED 2010 expresaron la opinión de que las entidades deberían reconocer todos los componentes del costo de los beneficios definidos en el resultado del periodo, en lugar de utilizar el otro resultado integral para algunas partidas. Ellos ofrecieron las razones siguientes para su posición:

- (a) Algunos indicaron que el *Marco Conceptual* y la NIC 1 no contienen ningún principio que identifique las partidas que una entidad debería reconocer en otro resultado integral en lugar de en el resultado del periodo.
- (b) Algunos consideran que una entidad debería mostrar los importes relacionados con los planes de beneficios definidos de forma agregada, como un importe neto único que surge de los gastos de personal o empleo, de conformidad con la presentación de un importe neto único en el estado de situación financiera.

- FC95 Sin embargo, muchos de quienes respondieron al proyecto de norma ED 2010 expresaron la opinión de que sería inapropiado reconocer en el resultado del periodo fluctuaciones a corto plazo en una partida que es a largo plazo por naturaleza. El Consejo concluyó que a la luz de la presentación mejorada de las partidas de otro

resultado integral en su modificación a la NIC 1 emitida en junio de 2011, la manera más informativa de desglosar los componentes del costo de los beneficios definidos con valores predictivos diferentes es reconocer el componente de la nueva medición en otro resultado integral.

- FC96 Muchos de quienes respondieron insistieron para que el Consejo llevara a cabo un proyecto para identificar qué partidas de ingresos y gastos de una entidad debería reconocer en otro resultado integral, y si una entidad debería reclasificar posteriormente las partidas reconocidas en otro resultado integral al resultado del periodo. Si el Consejo lleva a cabo este proyecto, podría necesitar a su debido tiempo revisar sus decisiones sobre el reconocimiento del componente procedente de las nuevas mediciones.
- FC97 El Consejo destacó que podría surgir un desajuste contable en entidades que, para cubrir esta obligación, mantienen activos que no cumplen los requisitos para ser activos del plan, porque dicha entidad reconocería los cambios en la obligación por beneficios definidos en otro resultado integral, sino los cambios en el importe en libros de esos activos en el resultado del periodo. El Consejo consideró si permitir (o quizá requerir) que las entidades reconozcan el componente procedente de la nueva medición en el resultado del periodo, en la medida que eso reduciría o eliminaría un desajuste contable dentro del resultado del periodo.
- FC98 Sin embargo, el Consejo no prosiguió con este enfoque híbrido porque hacerlo habría implicado añadir una complejidad significativa a los requerimientos de la NIC 19 para abordar asuntos tales como los siguientes:
- (a) Introducir criterios para identificar el desajuste contable.
 - (b) Determinar si realizar esta elección irrevocable, y si una entidad podría revisar su elección al producirse cambios en ciertos hechos (tales como en el caso de una modificación del plan, fusión o planes que cambian de financiados a no financiados a través de un fondo).

***Componentes del costo de los beneficios definidos:
reclasificación al resultado del periodo***

- FC99 Antes y después de las modificaciones realizadas en 2011, la NIC 19 prohíbe la reclasificación posterior de las nuevas mediciones de otro resultado integral al resultado del periodo. El Consejo prohibió esta reclasificación porque:
- (a) No existe una política congruente sobre reclasificación al resultado del periodo en las NIIF, y habría sido prematuro abordar este asunto en el contexto de las modificaciones realizadas a la NIC 19 en 2011.
 - (b) Es difícil identificar una base adecuada para determinar el calendario e importe de estas reclasificaciones.

Componentes del costo de los beneficios definidos: nuevas mediciones acumuladas

- FC100 El proyecto de norma ED 2010 propuso trasladar el requerimiento de que una entidad debería transferir los importes reconocidos en otro resultado integral directamente a ganancias acumuladas. Sin embargo, las NIIF no definen la frase “ganancias

acumuladas” y el Consejo no ha tratado lo que debería significar. Más aún existen restricciones de jurisdicciones específicas sobre componentes del patrimonio. Las modificaciones realizadas en 2011 permiten que una entidad transfiera las nuevas mediciones acumuladas dentro del patrimonio, y no imponen requerimientos específicos sobre esa transferencia.

El techo del activo

FC101 En algunos casos, el párrafo 63 de la NIC 19 requiere que una entidad reconozca un activo. En el E54 se propuso que el importe de activos reconocidos no debía exceder el total de los valores presentes de:

- (a) cualquier reembolso esperado del plan; y
- (b) cualquier reducción esperada en las aportaciones futuras, por causa de los superávits.

Al aprobar el proyecto de norma E54, el IASC adoptó el punto de vista de que una entidad no debería reconocer un activo por un importe que exceda el valor presente de los beneficios futuros que se espera genere para la entidad dicho activo. Esta opinión fue congruente con la propuesta del IASC en su proyecto de norma E55 *Deterioro del Valor de los Activos*, de que los activos no deben llevarse por encima de su importe recuperable. La NIC 19 antes de su revisión en 1998 no contenía esta restricción.

FC102 Algunos de los que respondieron argumentaron que el límite establecido en el E54 no era operativo, porque requeriría que la entidad hiciese unas predicciones extremadamente subjetivas de los reembolsos esperados o de las reducciones en las aportaciones. En respuesta a estos comentarios, el IASC estuvo de acuerdo en considerar que el límite debería reflejar los reembolsos o reducciones en las aportaciones que estuviesen disponibles.

Un pasivo mínimo adicional

FC103 El IASC consideró si debería requerir que una entidad reconociese un pasivo mínimo adicional cuando:

- (a) Una obligación inmediata de una entidad si abandonara un plan, en la fecha del balance, fuera mayor que el valor presente del pasivo que sería reconocido en el estado de situación financiera en caso contrario.
- (b) Los beneficios post-empleo irrevocables fueran pagaderos en la fecha en la que un empleado abandona la entidad. Por consiguiente, a causa del efecto producido por el descuento, el valor presente de los beneficios irrevocables sería mayor si un empleado abandonara la entidad inmediatamente después de la fecha del balance que si el empleado completara el periodo esperado de servicio.
- (c) El valor presente de los beneficios irrevocables excede el importe del pasivo que sería reconocido de otro modo en el balance. Antes de las modificaciones realizadas a la NIC 19 en 2011 esto podría haber ocurrido cuando una gran proporción de los beneficios estuvieran completamente consolidados y una entidad no hubiera reconocido las pérdidas actuariales o el costo de los servicios pasados.

- FC104 Un ejemplo de requerimiento para que una entidad reconozca un pasivo mínimo adicional puede encontrarse en la Norma de los EE.UU. SFAS 87 *Contabilización de las Pensiones por parte de los Empleadores*: el pasivo mínimo está basado en los salarios presentes y excluye el efecto derivado del aplazamiento de ciertos costos de los servicios pasados y ganancias y pérdidas actuariales. Si el pasivo mínimo excede la obligación medida sobre la base del salario normal proyectado (con reconocimiento diferido de algunos tipos ingresos y gastos), el exceso se reconoce como un activo intangible (sin exceder el importe de cualquier costo de servicio pasado no amortizado, deduciendo directamente del patrimonio las cantidades que sobrepasen ese importe) y como un pasivo mínimo adicional.
- FC105 El IASC consideró que estas mediciones adicionales del pasivo son potencialmente confusas y no suministran información relevante. También entrarían en conflicto con la suposición de negocio en marcha recogida en el *Marco Conceptual* y con su definición de pasivo. La NIC 19 no requiere el reconocimiento de un pasivo mínimo adicional. Algunas de las circunstancias tratadas en los dos párrafos precedentes pueden haber dado lugar a pasivos contingentes que requieren información a revelar según la NIC 37.

Reconocimiento del costo de los beneficios definidos como parte de un activo: modificaciones emitidas en 2011

- FC106 La NIC 19 requiere que una entidad reconozca los costos de los beneficios definidos como ingreso o gasto, a menos que otra NIIF requiera o permita su inclusión en el costo de un activo. Algunos de quienes respondieron al proyecto de norma ED 2010 pidieron al Consejo aclarar si las nuevas mediciones reconocidas en otro resultado integral dan lugar a ingresos o gastos que cumplen las condiciones para su inclusión en el costo de un activo. Algunos quienes respondieron dijeron que reconocer las nuevas mediciones como parte de un activo y entonces reconocer ese activo como un gasto en el resultado del periodo sería incongruente con la conclusión del Consejo de que debe prohibirse la reclasificación de otro resultado integral al resultado del periodo.
- FC107 En relación con la determinación del costo de un activo, las NIIF no incluyen principios para distinguir entre ingresos y gastos presentados en el resultado del periodo e ingresos y gastos reconocidos en otro resultado integral. En opinión del Consejo, que una partida esté incluida o no en el costo de un activo depende de su naturaleza y si cumple la definición de costo en la NIIF correspondiente para ese activo. Además, en opinión del Consejo esto sería congruente con sus conclusiones sobre la reclasificación de los importes reconocidos en otro resultado integral, puesto los importes reconocidos como parte de un activo no se reconocerían primero en otro resultado integral. Por consiguiente, el Consejo no añadió guías adicionales sobre este asunto.

Método de valoración actuarial

- FC108 La NIC 19 antes de su revisión de 1998 permitía tanto el método de valoración de los beneficios acumulados o devengados (tratamiento de referencia) como el método de valoración de los beneficios proyectados (tratamiento alternativo permitido). Los dos grupos de métodos estaban basados fundamentalmente en puntos de vista diferentes e

incompatibles respecto a los objetivos de la contabilidad de los beneficios a los empleados:

- (a) los **métodos del beneficio acumulado o devengado** (a veces conocidos como métodos del “beneficio”, “unidad de crédito” o “prima única”) determinan el valor presente de los beneficios a los empleados que son atribuibles a los servicios prestados hasta la fecha; excepto
- (b) los **métodos del beneficio proyectado** (a veces descritos como métodos del “costo”, “nivel de las aportaciones” o “nivel de la prima”) proyectan el importe estimado de la obligación total en el momento del retiro, y a continuación calculan el importe del costo de financiación en ese nivel que, teniendo en cuenta los rendimientos obtenidos de la inversión, suministre el importe del beneficio total en el momento del retiro.

FC109 Los dos métodos pueden tener efectos similares en el estado de resultados, pero solo por casualidad o si el número y distribución de la edad de los empleados se mantiene relativamente estable en el tiempo. Puede haber diferencias significativas en la medición de pasivos según los dos grupos de métodos. Por estas razones, el IASC creyó que un requerimiento para usar un único grupo de métodos mejoraría significativamente la comparabilidad.

FC110 El IASC consideró si debía continuar permitiendo los métodos de beneficios proyectados como tratamiento alternativo permitido, introduciendo un nuevo requerimiento para revelar información equivalente al uso de un método del beneficio acumulado o devengado. Sin embargo, el IASC consideró que esta información a revelar no puede rectificar la contabilización inadecuada en el balance y estado de resultados. El IASC concluyó que los métodos del beneficio proyectado no son adecuados, y deben ser eliminados, porque estos métodos:

- (a) se centran en sucesos futuros (servicios futuros) así como en sucesos pasados, mientras que los métodos de beneficios acumulados se centran solo en sucesos pasados;
- (b) generan un pasivo que no representa la medición de ningún importe real, y puede ser descrito solo como el resultado de una distribución del costo; y
- (c) no pretenden medir el valor razonable y no pueden, por lo tanto, usarse en una combinación de negocios, como se requiere en la NIC 22 *Combinaciones de Negocios*.⁴ Si una entidad utiliza un método del beneficio acumulado o devengado en una combinación de negocios, podría no ser factible para la misma utilizar un método del beneficio proyectado para contabilizar la misma obligación en los periodos subsiguientes.

FC111 La NIC 19 antes de su revisión de 1998 no especificaba qué tipo de métodos de valoración del beneficio acumulado o devengado debían permitirse en el tratamiento de referencia. La NIC 19 revisada en 1998 requiere un método del beneficio acumulado único: el más comúnmente usado, que se conoce como método de la unidad de crédito proyectada (a veces conocido como el “método de los beneficios acumulados en proporción a los servicios prestados” o como “método de los beneficios por año de servicio”).

FC112 El IASC reconoció que la eliminación de los métodos del beneficio proyectado, y de los métodos de beneficios acumulados o devengados diferentes del método de la

⁴ La NIC 22 fue retirada en 2004 y reemplazada por la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios*.

unidad de crédito proyectada, tiene implicaciones en el costo. Sin embargo, con herramientas informáticas modernas y potentes, esta alternativa sería solo marginalmente más cara que realizar una valoración basada en dos criterios diferentes, y que las ventajas de una mejor comparabilidad compensarán el costo adicional.

FC113 Un actuario puede a veces, por ejemplo en el caso de un fondo cerrado, recomendar un método diferente al método de la unidad de crédito proyectada para propósitos de financiación del plan. No obstante, el IASC estuvo de acuerdo en requerir el uso del método de la unidad de crédito proyectada en todos los casos porque ese método era más congruente con los objetivos de la contabilidad establecidos en la NIC 19 revisada en 1998.

Reparto de los beneficios entre los periodos de servicio

FC114 Como se explicaba en el párrafo FC54, el IASC consideró que una entidad tiene una obligación, bajo un plan de beneficios definidos, cuando un empleado ha prestado sus servicios a cambio de los beneficios prometidos según el plan. El IASC consideró tres métodos alternativos de contabilización de un plan de beneficios definidos, los cuales atribuyen diferentes importes de beneficios a diferentes periodos:

- (a) Reparto del beneficio utilizando un criterio lineal sobre el periodo completo hasta la fecha en que los servicios adicionales a prestar por el empleado no le generen derecho a importes adicionales significativos de beneficios según el plan, salvo por causa de los eventuales incrementos de salarios posteriores.
- (b) Reparto del beneficio utilizando la fórmula del plan de beneficios. Sin embargo, debe usarse un criterio lineal si la fórmula del plan de beneficios atribuye un beneficio significativamente superior a los años posteriores.
- (c) Reparto del beneficio que sea irrevocable en cada fecha intermedia, utilizando un criterio lineal durante el periodo entre esa fecha y la fecha previa intermedia en que se consolidara la irrevocabilidad.

Los tres métodos se ilustran en los dos siguientes ejemplos.

FC Ejemplo 2		
Un plan suministra un beneficio de 400 u.m. si un empleado se retira después de más de diez y menos de veinte años de servicio, y un beneficio adicional de 100 u.m. (500 u.m. en total) si se retira después de veinte o más años de servicio.		
Los importes repartidos en cada año son como sigue:		
	<i>Años 1 a 10</i>	<i>Años 11 a 20</i>
<i>Método (a)</i>	25	25
<i>Método (b)</i>	40	10
<i>Método (c)</i>	40	10

FC Ejemplo 3

Un plan suministra un beneficio de 100 u.m. si un empleado se retira después de más de diez y menos de veinte años de servicio, y un beneficio adicional de 400 u.m. (500 u.m. en total) si se retira después de veinte o más años de servicio.

Los importes repartidos en cada año son como sigue:

	<i>Años 1 a 10</i>	<i>Años 11 a 20</i>
<i>Método (a)</i>	25	25
<i>Método (b)</i>	25	25
<i>Método (c)</i>	10	40

Nota: este plan atribuye un mayor beneficio a los últimos años, mientras que el plan del FC Ejemplo 2 atribuye un mayor beneficio a los primeros años.

- FC115 En la aprobación del proyecto de norma E54, el IASC adoptó el método (a) alegando que era el más sencillo y que no había razones convincentes para atribuir diferentes importes de beneficios a diferentes años, como ocurriría con cualesquiera de los otros métodos.
- FC116 Una significativa minoría de los que respondieron al proyecto de norma E54 eran partidarios de la fórmula del beneficio (o alternativamente, si la norma final iba a conservar un reparto lineal, del reconocimiento de un pasivo mínimo basado en la fórmula del beneficio). El IASC estuvo de acuerdo con estos comentarios y decidió requerir el método descrito en el párrafo FC114(b).

Reparto de los beneficios entre los periodos de servicio: proyecto de norma publicado en 2010

- FC117 El párrafo 70 requiere que una entidad atribuya los beneficios sobre una base lineal si el servicio de un empleado en los últimos años implica un nivel significativamente mayor de beneficio en éstos que en los primeros años. Si la fórmula de beneficio se expresa como una proporción constante de salario presente, algunos consideran que los incrementos de salario futuro esperado no se incluyen al determinar si la fórmula de beneficio asigna un mayor nivel de beneficios en los últimos años.
- FC118 Sin embargo, si se toma esa opinión, la atribución de los beneficios del salario promedio de la carrera profesional (con los beneficios considerados como un porcentaje del salario promedio multiplicado por el número de años de servicio) diferiría de la atribución por beneficios de salarios presente (beneficios considerados como un porcentaje del salario presente), aun cuando unos y otros beneficios podrían ser económicamente iguales. En opinión del Consejo, los beneficios que son económicamente iguales deben medirse de forma similar independientemente de la forma en que la fórmula de beneficios los considere. Por consiguiente, el proyecto de norma ED 2010 propuso que los incrementos de salarios futuros esperados deben incluirse al determinar si una fórmula de beneficio expresado en términos de salario presente asigna un nivel significativamente mayor de beneficio a los últimos años.

- FC119 Algunos de quienes respondieron al proyecto de norma ED 2010 no estuvieron de acuerdo con esa propuesta por la razón de que:
- (a) el servicio en periodos anteriores o posteriores no cambia el incremento del beneficio ganado en un año concreto; y
 - (b) el hecho de que la entidad remunere los últimos periodos de servicio con niveles mayores es una parte intrínseca de los planes y no hay razón para alisar los costos a lo largo de todos los periodos de servicio-dicho de otro modo, no pretenden remunerar por el conjunto de servicios sobre una base lineal.
- FC120 El Consejo concluyó que no debería abordar esta cuestión en esta fase porque la cuestión está estrechamente relacionada con una revisión fundamental de la contabilidad de los compromisos basados en aportaciones, que el Consejo decidió que quedaba fuera del alcance del proyecto (véase el párrafo FC13).

Suposiciones actuariales- impuestos por pagar por el plan: modificaciones emitidas en 2011

- FC121 Las modificaciones realizadas en 2011 aclaran que:
- (a) la estimación de una obligación por beneficios definidos incluye el valor presente de los impuestos por pagar por el plan si están relacionados con servicios anteriores a la fecha de presentación o con ellos se gravan beneficios procedentes de esos servicios; y
 - (b) deben incluirse otros impuestos como una reducción del rendimiento de los activos del plan.
- FC122 El Consejo destacó que la NIC 19 requiere que una entidad estime el costo final de proporcionar beneficios a los empleados a largo plazo. Por ello, si se requiere que el plan pague impuestos cuando proporciona finalmente los beneficios, los impuestos por pagar serán parte del costo final. De forma análoga, el costo final incluiría cualesquiera impuestos por pagar por el plan cuando la aportación se relacione con el servicio anterior al periodo (tales como en el caso de aportaciones para reducir un déficit).
- FC123 Algunos de quienes respondieron al proyecto de norma ED 2010 pidieron al Consejo que abordara:
- (a) los regímenes de impuestos específicos de cada país;
 - (b) los impuestos por pagar por el empleador; y
 - (c) los impuestos sobre el rendimiento de los activos del plan.
- FC124 Sin embargo, el Consejo destacó que existe una amplia variedad de impuestos sobre costos de pensiones en todo el mundo y que es una cuestión de juicio profesional si son impuestos a las ganancias dentro del alcance de la NIC 12 *Impuestos a las Ganancias*, costos de pasivos dentro del alcance de la NIC 37, o costos de los beneficios a los empleados dentro del alcance de la NIC 19. Dada la variedad de acuerdos de impuestos, el Consejo decidió que no podría abordar cuestiones más allá de las relacionadas con los impuestos por pagar por el plan mismo en un periodo razonable de tiempo y por ello no los abordaba en la modificación realizada en 2011.

Suposiciones actuariales- costos de administración: modificaciones emitidas en 2011

- FC125 Las modificaciones realizadas en 2011 requieren que los costos de administración a reconocer cuando se proporcionan los servicios de administración, junto con los costos relacionados con la gestión de los activos del plan, se deduzcan del rendimiento de los activos del plan. Antes de esas modificaciones, la NIC 19 requería que los costos de administrar el plan, distintos de los incluidos en las suposiciones actuariales utilizadas para medir la obligación por beneficios definidos, debían deducirse del rendimiento de los activos del plan. Pero la NIC 19 no especificaba qué costos deben incluirse en esas suposiciones actuariales.
- FC126 En opinión del Consejo, el tratamiento de los costos de administración del plan debería depender de la naturaleza de esos costos. Por ello, el proyecto de norma ED 2010 proponía que:
- (a) Los costos de gestionar los activos del plan deben ser los únicos costos de administración que se deducen al determinar el rendimiento de los activos del plan (esto es parte del componente de las nuevas mediciones). Otros costos de administración, por ejemplo, el costo de administrar los pagos del beneficio, no están relacionados con los activos del plan.
 - (b) El valor presente de la obligación definida debería incluirse en el valor presente de los costos relacionados con la administración de los beneficios atribuibles al servicio presente y pasado. Esto es congruente con el objetivo de medición de que la obligación por beneficios definidos debe determinarse sobre la base del costo final de los beneficios.
- FC127 Quienes respondieron al proyecto de norma de ED 2010 plantearon preocupaciones prácticas, incluyendo la forma en que las entidades deberían identificar y estimar los costos de gestión de los activos del plan y otros servicios de administración, y la forma en que otros costos de servicios de administración deben asignarse al servicio presente, pasado y futuro. En respuesta a esas preocupaciones, el Consejo decidió que una entidad debería reconocer los costos de administración cuando se proporcionen los servicios de administración. Este recurso práctico evita la necesidad de atribuir costos entre el servicio presente y pasado y el servicio futuro.
- FC128 En algunos casos, se carga una comisión total por la gestión de los activos del plan y otros servicios de administración, pero en opinión del Consejo el costo de gestionar los activos del plan no sería excesivamente oneroso o difícil de estimar en estas circunstancias. Una entidad podría estimar estos costos considerando los costos de administración si no hubiera activos del plan, u observando los precios para estos servicios en el mercado.

Suposiciones actuariales- tasa de descuento

- FC129 Una de las cuestiones más importantes, en el proceso de medición de las obligaciones por beneficios definidos, es la selección de los criterios usados para determinar la tasa de descuento. De acuerdo con la NIC 19 anterior a su revisión de 1998, la tasa de descuento supuesta al determinar el valor actuarial presente de los beneficios prometidos por retiro reflejaba las tasas a largo plazo, o una aproximación a las mismas, a la que estas obligaciones se esperan liquidar. El IASC rechazó el uso de dicha tasa porque no es relevante para una entidad que no está considerando la

liquidación y es una construcción artificial, ya que puede no haber mercado para liquidar estas obligaciones.

FC130 Algunos consideran que, para los beneficios que se atienden mediante fondos, la tasa de descuento debe ser la tasa de rendimiento esperada de los activos del plan poseídos realmente por el plan, porque el rendimiento de los activos del plan representa fielmente el flujo de salida de efectivo estimado final (es decir, las aportaciones futuras). El IASC rechazó este enfoque porque el hecho de que un fondo haya elegido invertir en ciertos tipos de activos no afecta a la naturaleza ni al importe de la obligación. En particular, los activos con una gran tasa esperada comportan más riesgo y una entidad no debe reconocer un pasivo menor simplemente porque el plan haya elegido para invertir activos más arriesgados con un rendimiento mayor. Por lo tanto, la medición de una obligación debe ser independiente de la medición de cualesquiera activos del plan realmente mantenidos por éste.

FC131 La decisión más significativa fue si la tasa de descuento debe ser una tasa ajustada al riesgo (una tasa que intenta captar los riesgos asociados con la obligación). Algunos argumentaron que la tasa ajustada al riesgo más adecuada viene dada por el rendimiento esperado en una cartera adecuada de activos del plan que proporcionaría, en el largo plazo, una cobertura efectiva contra esta obligación. Una cartera adecuada puede incluir:

- (a) valores de interés fijo para obligaciones con antiguos empleados, en la medida en que las citadas obligaciones no están ligadas, ni formal ni sustancialmente, a la inflación;
- (b) valores ligados a un índice para obligaciones con antiguos empleados que estén también ligadas a un índice; y
- (c) valores de participación en el patrimonio para obligaciones por beneficios con empleados actuales que estén ligados a los pagos finales. Esto está basado en el punto de vista de que el rendimiento de los valores de patrimonio a largo plazo está correlacionado con la evolución general de los salarios en la economía como un todo, y por tanto con el factor de los pagos finales de una obligación por beneficios.

Es importante destacar que la cartera realmente mantenida no tiene por qué ser necesariamente una cartera adecuada en el sentido anterior. De hecho, en algunos países, las limitaciones normativas pueden impedir planes para mantener una cartera adecuada. Por ejemplo, en algunos países se requiere que los planes mantengan una proporción especificada de sus activos en forma de valores con interés fijo. Además, si una cartera adecuada es un punto de referencia válido, sería igualmente válida tanto para planes ligados a un fondo como para los que no lo estén.

FC132 Aquéllos que apoyan usar la tasa de interés de una cartera adecuada como tasa de descuento ajustada al riesgo, argumentan que:

- (a) la teoría de carteras sugiere que el rendimiento esperado de un activo (o la tasa de interés inherente a un pasivo) está relacionado con el riesgo no diversificable asociado con ese activo (o pasivo). El riesgo no diversificable no refleja la variabilidad de los rendimientos (pagos) en términos absolutos, sino la correlación de los rendimientos (o pagos) con los rendimientos de otros activos. Si las entradas de efectivo procedentes de una cartera de activos reaccionan, en el largo plazo, ante los cambios en las condiciones económicas de la misma forma que las salidas de efectivo de una obligación por beneficios definidos, el

riesgo no diversificable de la obligación (y por lo tanto la tasa de descuento adecuada) debe ser el mismo que tiene la cartera de activos.

- (b) Un aspecto importante de la realidad económica subyacente en los planes sobre salarios finales es la correlación entre el salario final y los rendimientos del patrimonio, que surge porque ambos reflejan las mismas fuerzas económicas a largo plazo. Aunque la correlación no sea perfecta, es suficientemente fuerte, por lo que ignorarla llevaría a una sistemática exageración del pasivo. Asimismo, ignorar esta correlación dará como resultado una volatilidad engañosa, debido a las fluctuaciones a corto plazo entre la tasa usada para descontar la obligación y la tasa de descuento que está implícita en el valor razonable de los activos del plan. Estos factores disuadirán a las entidades de operar con planes de beneficios definidos y llevarán a cambiar de valores de patrimonio a inversiones de interés fijo. Si los planes de beneficios definidos estuvieran fundamentalmente financiados por valores de patrimonio, esto podría tener un importante efecto en los precios de las acciones. Este cambio también incrementaría el costo de las pensiones. Podría haber presión de las compañías para eliminar las aparentes (pero inexistentes) insuficiencias en la cobertura.
- (c) Si una entidad liquidó su obligación adquiriendo una póliza de seguros con pagos por anualidades, la compañía de seguros determinaría la tasa de la anualidad atendiendo a una cartera de activos que proporcione entradas de flujos de efectivo que sustancialmente compensen todas las salidas de flujos de efectivo derivados de la obligación por beneficios, a medida que tuvieran que realizarse estos pagos. Por lo tanto, el rendimiento esperado de una cartera adecuada mide la obligación según un importe que está cercano a su valor de mercado. En la práctica, no es posible liquidar una obligación de pago final comprando una póliza de seguros con pagos por anualidades, dado que ninguna compañía de seguros aseguraría una decisión de pago final que quede al criterio de la persona asegurada. Sin embargo, puede obtenerse evidencia en las compraventas de negocios que incluyen un plan de pensiones cuyos pagos dependen de los salarios finales. En esta situación el vendedor y el comprador negociarían un precio para las obligaciones por pensiones con referencia a su valor presente, descontado a la tasa de rendimiento de una cartera adecuada.
- (d) Aunque el riesgo de inversión está presente incluso en una cartera de valores de patrimonio bien diversificada, cualquier disminución general en los valores podría, en el largo plazo, verse reflejada en una disminución de salarios. Debido a que los empleados aceptaron este riesgo estando de acuerdo con un plan de salario final, la exclusión de ese riesgo de la medición de la obligación introduciría un sesgo sistemático en la medición.
- (e) las prácticas de los fondos con larga tradición en algunos países usan el rendimiento esperado en una cartera adecuada como tasa de descuento. Aunque las consideraciones sobre financiación son distintas de los problemas de contabilización, la larga historia de este enfoque requiere un cuidadoso examen de cualquier otro enfoque que se proponga.

FC133 Aquéllos que están en contra de usar la tasa ajustada al riesgo argumentan que:

- (a) Es incorrecto considerar los rendimientos de los activos al determinar la tasa de descuento de los pasivos.

- (b) Si existiera en realidad una correlación suficientemente fuerte entre los rendimientos de los activos y los pagos finales, se desarrollaría un mercado de obligaciones según salarios finales, y esto todavía no ha sucedido. Además, donde tal aparente correlación existe, no está claro si la correlación procede de las características compartidas de la cartera y las obligaciones, o de los cambios en las promesas de pensiones contractuales.
- (c) El rendimiento de los valores de patrimonio no está correlacionado con otros riesgos asociados a los planes de beneficios definidos, tales como variabilidad en la mortalidad, la fecha en que se producirán los retiros, la incapacidad y la selección adversa.
- (d) Para evaluar un pasivo con flujos de efectivo inciertos, una entidad usaría normalmente una tasa de descuento menor que una tasa libre de riesgo, aunque el rendimiento esperado de una cartera adecuada fuera mayor que dicha tasa libre de riesgo.
- (e) La afirmación de que el salario final está fuertemente correlacionado con los rendimientos del activo implica que el salario final tenderá a disminuir si los precios de los activos caen, aunque la experiencia muestra que los salarios no tienden a disminuir.
- (f) La idea de que las acciones no tienen riesgo a largo plazo, y la noción asociada de valor a largo plazo, están basadas en el punto de vista erróneo de que el mercado siempre se recupera después de una fuerte crisis. Los accionistas no tendrían credibilidad en el mercado para conservar el valor adicional a largo plazo si venden sus acciones hoy. Incluso si existe alguna correlación durante largos periodos, los beneficios se deben pagar a medida que son exigibles. Una entidad que financia sus obligaciones con valores de patrimonio corre el riesgo de que los precios de las acciones bajen cuando se tengan que pagar los beneficios. Asimismo, la hipótesis de que el rendimiento real de las acciones no está correlacionado con la inflación no significa que las acciones ofrezcan un rendimiento libre de riesgo, incluso en el largo plazo.
- (g) La tasa de rendimiento esperada a largo plazo para una cartera adecuada no puede determinarse de manera suficientemente objetiva, en la práctica, como para suministrar una base adecuada para una norma de contabilidad. Las dificultades prácticas incluyen especificar las características de la cartera adecuada, la selección del horizonte temporal para los rendimientos estimados de la cartera y la estimación de dichos rendimientos.

FC134 El IASC no ha identificado evidencia clara de que el rendimiento esperado de una cartera adecuada de activos proporcione una indicación relevante y fiable de los riesgos asociados con una obligación por beneficios definidos, o que dicha tasa puede ser determinada con una objetividad razonable. Por consiguiente, el IASC decidió que la tasa de descuento debería reflejar el valor temporal del dinero, pero no debería intentar captar esos riesgos. Además, la tasa de descuento no debería reflejar la calificación crediticia propia de la entidad, ya que de otra forma una entidad con una baja calificación crediticia reconocería un pasivo menor. El IASC decidió que la tasa que mejor logra estos objetivos es el rendimiento correspondiente a los bonos corporativos de alta calidad. En países donde no hay un mercado amplio de estos bonos, se debe utilizar el rendimiento de los bonos emitidos por el gobierno.

FC135 Otra cuestión fue si la tasa de descuento debe ser la tasa promedio a largo plazo, basada en la experiencia pasada a lo largo de un número de años, o en el rendimiento

presente del mercado, en la fecha del balance, de una obligación que tenga el plazo adecuado. Aquéllos que apoyaban la tasa promedio a largo plazo expresaron la opinión de que:

- (a) Un enfoque a largo plazo es congruente con el enfoque del costo histórico basado en transacciones requerido o permitido por otras Normas Internacionales de Contabilidad.
- (b) Las estimaciones en un punto del tiempo persiguen un nivel de precisión que no es alcanzable en la práctica, y producen una volatilidad en el resultado presentado que puede no ser una representación fiel de los cambios en la obligación, sino simplemente reflejar una incapacidad inevitable para predecir de forma precisa los sucesos futuros que son anticipados al hacer mediciones periodo a periodo.
- (c) Para una obligación basada en el salario final, ni los precios de renta vitalicia de mercado, ni la simulación de los flujos de efectivo futuros esperados descontados pueden determinar un precio de renta vitalicia inequívoco.
- (d) En el largo plazo, una cartera adecuada de activos del plan puede dar una cobertura razonablemente efectiva contra una obligación por beneficios a empleados que se incrementa en consonancia con el crecimiento del salario. Sin embargo, hay mucha menos seguridad de que, en una fecha de medición dada, las tasas de interés de mercado puedan cubrir el crecimiento del salario incorporado en la obligación.

FC136 El IASC decidió que la tasa de descuento debe determinarse por referencia a los rendimientos de mercado en la fecha del balance, porque:

- (a) No hay fundamentos racionales para esperar que los precios de mercado eficientes converjan hacia cualquier supuesto promedio a largo plazo, porque los precios en un mercado suficientemente líquido y amplio incorporan toda la información pública disponible y son más relevantes y fiables que una estimación de las tendencias a largo plazo realizada por cualquier participante de mercado individual.
- (b) El costo de los beneficios atribuidos a los servicios durante el periodo presente debería reflejar los precios de ese periodo.
- (c) Si los beneficios futuros esperados se definen en términos de salarios futuros proyectados que reflejan las estimaciones actuales de tasas de inflación futuras, la tasa de descuento debe basarse en las tasas de interés de mercado presentes (en términos nominales), porque éstas también reflejan las expectativas de mercado presente de las tasas de inflación.
- (d) Si los activos del plan se miden al valor corriente (esto es, al valor razonable), la obligación correspondiente debe ser descontada a una tasa de descuento corriente para evitar introducir una volatilidad irrelevante como consecuencia de unas bases de medición diferentes.

FC137 La referencia a los rendimientos de mercado en la fecha del balance no significaba que las tasas de descuento a corto plazo deban usarse para descontar obligaciones a largo plazo. La NIC 19 requiere que la tasa de descuento debería reflejar los rendimientos de mercado (en la fecha del balance) de los bonos con un plazo esperado que sea congruente con el plazo esperado de las obligaciones.

Suposiciones actuariales- tasa de descuento: proyecto de norma publicado en 2009

- FC138 Los requerimientos de la tasa de descuento de la NIC 19 puede dar lugar a que una entidad presente una obligación por beneficios definidos significativamente mayor en una jurisdicción que no tiene un mercado amplio en bonos corporativos de alta calidad de lo que la presentaría en una jurisdicción similar que tiene un mercado amplio de estos bonos, incluso cuando las obligaciones subyacentes son muy similares.
- FC139 Para abordar esta cuestión, en agosto de 2009, el Consejo publicó un proyecto de norma *Tasa de descuento para beneficios a los empleados*, que proponía eliminar el requerimiento de utilizar una tasa de bonos gubernamentales si no existe un mercado amplio en bonos corporativos de alta calidad. Sin embargo, las respuestas a ese proyecto de norma indicaban que la modificación propuesta planteaba cuestiones más complejas de lo que se había esperado. Después de considerar esas respuestas, el Consejo decidió no proseguir con las propuestas sino abordar las cuestiones relacionadas con la tasa de descuento solo en el contexto de una revisión fundamental. [Véase el párrafo FC13(b)].

Suposiciones actuariales: salarios, beneficios y costos de atención médica

- FC140 Algunos argumentan que las estimaciones de los incrementos futuros de los salarios, beneficios y costos de atención médica no deberían afectar a la medición de activos y pasivos hasta que estén concedidos, alegando que:
- (a) los incrementos futuros son sucesos futuros; y
 - (b) estas estimaciones son demasiado subjetivas.
- FC141 El IASC consideraba que las suposiciones no se utilizaban para determinar si existe una obligación, sino para medir una obligación existente sobre bases que suministren la medición más relevante de las salidas de recursos estimadas. Si no se suponía un incremento, esto era una suposición implícita de que no ocurrirá ningún cambio, y ello induciría a error al suponer que no hay cambio si una entidad espera que lo haya. La NIC 19 mantiene el requerimiento de la NIC 19 antes de su revisión de 1998 de que la medición debería tener en cuenta los incrementos de salario futuros estimados. El IASC también consideraba que los incrementos en los futuros costos de atención médica se pueden estimar con suficiente fiabilidad para justificar la incorporación de estos incrementos estimados en la medición de la obligación.

Suposiciones actuariales- mortalidad: modificaciones emitidas en 2011

- FC142 Las modificaciones realizadas en 2011 hacen explícito que las suposiciones de mortalidad utilizadas para determinar las obligaciones por beneficios definidos son estimaciones presentes de las tasas de mortalidad esperadas de los miembros del plan, tanto durante como después del empleo. En opinión del Consejo las tablas de mortalidad presentes pueden necesitar ajustarse por los cambios esperados en la mortalidad (tales como la mejora de mortalidad esperada) para proporcionar la mejor estimación del importe que refleja el costo final de liquidar la obligación por beneficios diferidos.

Suposiciones actuariales- participación en el riesgo: modificaciones emitidas en 2011

- FC143 Las modificaciones realizadas en 2011 aclaran que:
- (a) El efecto de las aportaciones del empleado y terceros debe considerarse al determinar el costo de los beneficios definidos, el valor presente de la obligación por beneficios definidos, el valor presente de la obligación por beneficios definidos y la medición de los derechos de reembolso.
 - (b) El beneficio a distribuirse entre periodos de servicio de acuerdo con el párrafo 70 de la NIC 19 es neto del efecto de cualquier aportación de los empleados con respecto al servicio.
 - (c) Cualquier indexación condicionada debe reflejarse en la medición de la obligación por beneficios definidos, si dicha indexación o los cambios en los beneficios son automáticos o están sujetos a una decisión por parte del empleador, el empleado o un tercero, tales como fiduciarios o administradores del plan.
 - (d) Si existen cualesquiera límites sobre la obligación legal o implícita de pagar aportaciones adicionales, el valor presente de la obligación por beneficios definidos debería reflejar esos límites.
- FC144 Algunos planes de beneficios definidos incluyen características que comparten los beneficios de un superávit o el costo de un déficit entre el empleador y los participantes del plan. De forma análoga, algunos planes de beneficios definidos proporcionan beneficios que están condicionados en alguna medida a si existen activos suficientes en el plan para financiarlos. Estas características comparten el riesgo entre la entidad y los participantes del plan y afectan al costo final de los beneficios. Por ello, el proyecto de norma de ED 2010 proponía aclarar que el valor presente de la obligación por beneficios definidos debería reflejar la mejor estimación del efecto de la participación en el riesgo y las características de indexación condicionada. Muchos de quienes respondieron estuvieron de acuerdo con esa propuesta.
- FC145 Sin embargo, algunos de quienes respondieron expresaron dudas sobre si las propuestas podrían abordar de forma adecuada las características de la participación en el riesgo, debido al modelo de medición existente para planes de beneficios definidos. Sugirieron que el Consejo no debería abordar las características de la participación en el riesgo hasta que se lleve a cabo una revisión fundamental de la clasificación y medición para abordar el espectro completo de los planes desde los de aportaciones definidas a los de beneficios definidos (incluyendo las promesas basadas en aportaciones). Sin embargo, el Consejo observó que el modelo presente se basa en el costo final del beneficio, y por ello debe ser capaz de tener en cuenta las características de la participación en el riesgo que reducen el costo final del beneficio de la entidad.
- FC146 Muchos de quienes respondieron pidieron aclaraciones adicionales sobre:
- (a) la indexación condicionada (párrafos FC147 a FC149); y
 - (b) otros puntos (párrafo FC150).

Indexación condicionada

- FC147 Algunos planes de beneficios definidos proporcionan indexación condicionada (tales como beneficios adicionales contingentes sobre rendimientos de los activos del plan). En general, de acuerdo con el párrafo 88, la medición de la obligación por el beneficio debe reflejar la mejor estimación de cualquier efecto futuro de esta indexación condicionada. Sin embargo, algunos de quienes respondieron destacaron que la separación estricta de la medición de los activos y pasivos del plan según la NIC 19 da lugar a un desajuste: la indexación condicionada está incluida en el valor presente de la obligación por beneficios definidos, pero no en la medición de los activos del plan. Algunos argumentan que el efecto de la indexación condicionada no debe incluirse en la medición del pasivo hasta que los rendimientos subyacentes se incluyan en la medición de los activos del plan.
- FC148 En opinión del Consejo, proyectar el beneficio sobre la base de las suposiciones presentes del rendimiento futuro de la inversión (u otros criterios a los que los beneficios están indexados) es congruente con estimar el costo final del beneficio, que es el objetivo de la medición de la obligación por beneficios definidos, como señala el párrafo 76. El Consejo también consideró otros cambios al enfoque de medición, tales como utilizar técnicas de fijación de precios de opciones para captar el efecto de la indexación condicionada de una forma congruente con el valor razonable de los activos del plan. Sin embargo, el Consejo rechazó esas alternativas porque requerirían cambiar la medición fundamental de la obligación por beneficios definidos. El Consejo destacó que las preocupaciones con respecto a la medición de los beneficios con indexación condicionada son similares a las preocupaciones con respecto a la medición de las promesas basadas en aportaciones tratada en su documento de discusión de 2008. Tratar estas preocupaciones quedaba más allá del alcance de las modificaciones realizadas en 2011.
- FC149 Algunos de quienes respondieron interpretaron que el proyecto de norma ED 2010 proponía que al determinar el efecto de la indexación condicionada se requeriría que una entidad proyectara la posición de financiación futura (sobre la base utilizada para establecer las tasas de aportación) y entonces estableciera el efecto que el nivel de financiación puede tener sobre los beneficios futuros y requerimientos de aportación. Estas respuestas consideran que proyectar la posición de financiación involucraría un importe significativo de trabajo adicional y que en la mayoría de las regiones sería muy difícil establecer un ajuste adecuado a los pasivos para reflejar el efecto de la indexación condicionada basada en la posición de financiación. En opinión del Consejo, una entidad debería estimar la indexación condicionada probable de beneficios basados en el estatus de financiación presente del plan, de forma congruente con la forma en que se determinan las suposiciones financieras de acuerdo con el párrafo 80. El párrafo 80 requiere que las suposiciones financieras se basen en las expectativas del mercado al final del periodo sobre el que se informa, para el periodo en el que las obligaciones de pago serán liquidadas.

Otras aclaraciones

- FC150 El Consejo aclaró los siguientes puntos a la luz de las respuestas al proyecto de norma ED 2010:
- (a) Las aportaciones de los empleados con respecto al servicio debe atribuirse a periodos de servicio de acuerdo con el párrafo 70 utilizando la fórmula de

beneficio, o sobre una base lineal (es decir, la prueba de comisión por venta y la atribución del párrafo 70 debe basarse en el beneficio neto). Esto refleja la opinión del Consejo de que aportaciones de los empleados pueden verse como un beneficio negativo. Además, el Consejo destacó que una parte de las aportaciones de los empleados futuras puede estar conectada con los incrementos de salarios incluidos en la obligación por beneficios definidos. Al aplicar el mismo método de atribución a esa parte de la aportación y al incremento de salario se evita una incongruencia.

- (b) Una entidad aplicaría el juicio profesional al determinar si un cambio en datos de entrada es un cambio en las condiciones del beneficio (dando lugar a un costo por servicios pasados o a un cambio en los supuestos (dando lugar a una ganancia o pérdida actuarial). Esta aclaración es congruente con las guías que existían en la NIC 19 antes de 2011, describiendo la forma en que aborda las aportaciones de los empleados para costos de atención médica.
- (c) La mejor estimación del costo final de los beneficios refleja la mejor estimación del efecto de las condiciones del plan que requieren o permiten un cambio a nivel del beneficio, o que proporcionan otras opciones de beneficio, independientemente de si los beneficios pueden ajustarse por la entidad, por los gerentes del plan, o por los empleados.
- (d) La medición de la obligación por beneficios definidos tiene en cuenta el efecto de los límites sobre aportaciones por el empleador (véase el párrafo 91). En opinión del Consejo, esto es congruente con el objetivo de determinar el costo final de los beneficios. El Consejo concluyó que el efecto de este límite debe determinarse a lo largo del periodo más corto entre la vida esperada del plan y la vida esperada de la entidad. La determinación del límite sobre un periodo más largo que el periodo presente es necesaria para identificar si el efecto del límite es temporal o permanente. Por ejemplo, el costo de los servicios puede ser mayor que el importe de la aportación máxima en el periodo presente, pero si en años posteriores el costo de los servicios es menor que el importe de la aportación, entonces el efecto del límite es más de un aplazamiento de las aportaciones del periodo presente que un límite requerido sobre las aportaciones totales.
- (e) Las modificaciones relacionadas con la participación en el riesgo no pretenden quedar limitadas a relaciones concretas. Algunos de quienes respondieron destacaron que algunos riesgos de los planes se comparten no solo con los empleados, sino también con otras partes (tales como el gobierno). En opinión del Consejo, una entidad debería considerar estos acuerdos al determinar la obligación por beneficios definidos. No obstante, las entidades necesitan considerar si esas aportaciones son reembolsos como se describe en los párrafos 116 a 119 (y que por ello deben reconocerse como derechos de reembolso) o reducciones en la obligación por beneficios definidos.

Reducciones y liquidaciones

FC151 Según la NIC 19 antes de su revisión de 1998, las ganancias por reducciones y liquidaciones del plan se reconocían cuando la reducción o liquidación tenía lugar, pero las pérdidas se reconocían cuando era probable que tuviese lugar la reducción o una liquidación. El IASC concluyó que la intención de la gerencia de reducir o liquidar un plan por beneficios definidos no era base suficiente para reconocer una

pérdida. La NIC 19 revisada en 1998 requiere que las pérdidas por reducción o liquidación del plan, al igual que las ganancias, se reconozcan cuando la reducción o liquidación tenga lugar. Las guías para el reconocimiento de reducciones y liquidaciones se ajustan a las propuestas del proyecto de norma E59 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*.

Modificaciones, reducciones y liquidaciones del plan: modificaciones emitidas en 2011

FC152 Modificaciones realizadas en 2011:

- (a) requieren el reconocimiento inmediato de todos los costos de los servicios pasados (párrafos FC154 a FC159); y
- (b) modifican las definiciones del costo de los servicios pasados, reducciones o liquidaciones (véanse los párrafos FC160 a FC163).

FC153 El Consejo consideró también otros enfoques para contabilizar las modificaciones y las liquidaciones del plan (párrafos FC164 a FC173).

Reconocimiento inmediato-costo de los servicios pasados

FC154 Las modificaciones realizadas en 2011 requieren que una entidad reconozca el costo de los servicios pasados consolidados y no consolidados en el periodo de la modificación del plan que da lugar al costo de los servicios pasados. Antes de esa modificación, la NIC 19 requería el reconocimiento inmediato del costo de los servicios pasados *consolidados* y el reconocimiento a lo largo del periodo de consolidación (irrevocabilidad) para el costo de los servicios pasados *no consolidado*.

FC155 Muchos de quienes respondieron al proyecto de norma ED 2010 apoyaron la propuesta del reconocimiento inmediato del costo de los servicios pasados no consolidado. Otros de quienes respondieron objetaron la propuesta por las razones establecidas a continuación:

- (a) La mayoría de las modificaciones del plan se inician con la intención de beneficiar a la entidad en periodos futuros. Más aún, el principio de la NIC 19 es que el gasto por beneficios a los empleados se reconoce en el periodo en que el empleado debe proporcionar el servicio necesario para calificar para el beneficio. Sería más congruente con ese principio requerir el reconocimiento del costo de los servicios pasados no consolidado a lo largo de los periodos de servicio restantes hasta que sea irrevocable (se consolide).
- (b) El reconocimiento del costo de los servicios pasados no consolidado a lo largo del periodo de irrevocabilidad (consolidación) de la concesión sería congruente con lo que pensaba el Consejo que eran las mejores respuestas conceptuales que adoptó en la NIIF 2 *Pagos basados en Acciones*.
- (c) La propuesta puede proporcionar potencial para el arbitraje Si el costo de los servicios pasados no consolidados se reconociera de forma inmediata, una entidad podría cambiar la cantidad de gastos totales que se reconocen cambiando el periodo de servicios pasados sin cambiar el importe y calendario de los beneficios.

- FC156 Por las siguientes razones, el Consejo confirmó el requerimiento para reconocer el costo de los servicios pasados consolidado (irrevocables) y sin consolidar de forma inmediata:
- (a) La NIC 19 requiere que una entidad atribuya los beneficios a periodos de servicio de acuerdo con la fórmula de beneficio, incluso si los beneficios están condicionados al empleo futuro. Por ello, el reconocimiento del costo de los servicios pasados no consolidado de forma inmediata es congruente con el reconocimiento del costo de los servicios presentes no consolidados que la NIC 19 trata como una obligación en el párrafo 72. El Consejo destacó que reconocer el costo de los servicios pasados no consolidado de forma inmediata no sería congruente con la NIIF 2. Sin embargo, en opinión del Consejo, es más deseable la congruencia interna de la NIC 19 que la congruencia con la NIIF 2.
 - (b) El Consejo aceptó que reconocer inmediatamente el costo de los servicios pasados no consolidado puede introducir una oportunidad para el arbitraje entre políticas contables mediante la selección de la fórmula de beneficios, pero reconociendo que el costo de los servicios pasados no consolidado a lo largo del periodo de consolidación (irrevocabilidad) puede quedar también abierto al arbitraje entre políticas contables. Si a lo largo del periodo de consolidación (irrevocabilidad) una entidad reconoció un costo de servicios pasados no consolidado, la entidad podría cambiar la cantidad de gasto total que se reconoce cambiando el importe sujeto a las condiciones y periodo de consolidación (irrevocabilidad). Cualquier enfoque para atribuir beneficios no consolidados a periodos de servicio es arbitrario. Sin embargo, reconocer el costo de los servicios pasados no consolidados de forma inmediata es más congruente con el párrafo 72 y el reconocimiento del costo del servicio presente no consolidado.
- FC157 Antes de las modificaciones realizadas en 2011, cuando la entidad se encontraba comprometida de forma demostrable con la realización de la reducción, la entidad reconocía las reducciones procedentes de una disminución significativa en el número de empleados cubiertos por el plan. Las modificaciones realizadas en 2011 requieren que una entidad reconozca una modificación y una reducción del plan cuando tengan lugar.
- FC158 Algunos de quienes respondieron al proyecto de norma ED 2010 pidieron al Consejo aclarar si, en el contexto de una modificación o reducción del plan, “tengan lugar” quiere decir cuando se anuncia el cambio, cuando se ejecuta o cuando es efectivo. Si tiene lugar una modificación o reducción de un plan aisladamente (es decir, no está provocado por una cancelación, beneficio por terminación o reestructuración), la determinación de cuándo tiene lugar la modificación del plan requiere el ejercicio del juicio profesional. El calendario de reconocimiento dependería de los hechos y circunstancias individuales y de la forma en que interactúan con los requerimientos de obligaciones implícitas de los párrafos 61 y 62. El Consejo concluyó que proporcionar guías adicionales sobre cuándo “tiene lugar” una modificación del plan queda más allá del alcance de las modificaciones realizadas en 2011.
- FC159 Las modificaciones realizadas en 2011 también:
- (a) eliminan el criterio de reconocimiento de “comprometida de forma demostrable” para los beneficios por terminación (párrafos FC258 a FC260); y
 - (b) alinean el reconocimiento de las modificaciones, reducciones, beneficios por terminación y costos de reestructuración del plan (párrafos FC262 a FC268).

Definiciones de costo de los servicios pasados, reducciones y liquidaciones

- FC160 El Consejo destacó que el reconocimiento del costo de los servicios pasados no consolidados de forma inmediata da lugar a la misma contabilidad del costo de los servicios pasados y reducciones. Como resultado, las modificaciones realizadas en 2011 revisaron las definiciones de las modificaciones y las reducciones del plan. Antes de esas modificaciones, la NIC 19 definió la reducción de un plan de la forma siguiente:
- Tiene lugar una reducción cuando la entidad:
- (a) se ha comprometido, de forma demostrable, a realizar una reducción significativa en el número de empleados cubiertos por un plan; o
 - (b) modifica los plazos de un plan de beneficios definidos de forma que un elemento significativo de los servicios futuros a prestar por los empleados actuales no seguirá cumpliendo los requisitos a efectos del cómputo de los beneficios, o será tenido en cuenta solo para fijar los beneficios reducidos.
- FC161 La distinción entre el costo de los servicios pasados y las reducciones era necesaria en la NIC 19 antes de las modificaciones realizadas en 2011 porque las reducciones se reconocían de forma inmediata, pero el costo de los servicios pasados no consolidado se reconocía a lo largo del periodo de consolidación (irrevocabilidad). Sin embargo, puesto que las modificaciones realizadas en 2011 requieren el reconocimiento inmediato de los costos de los servicios pasados no consolidados, ya no existe razón alguna para la distinción entre el costo de los servicios pasados y la segunda parte de la definición de reducciones. Por consiguiente, el Consejo eliminó la segunda parte de esa definición. Por consiguiente, el costo de los servicios pasados incluirá importes atribuidos a servicios pasados que proceden de modificaciones del plan y se reconocerían de forma inmediata.
- FC162 El Consejo mantuvo la primera parte de la definición de reducciones. Esto distingue entre el cierre de un plan a un número significativo de empleados (que está más próximo a una modificación del plan) y un incremento en la rotación de los empleados estimada (que está más próxima a un cambio en las suposiciones actuariales. Por ello, si una reducción en el número de empleados se juzga significativa, entonces una entidad la contabiliza de la misma forma que una modificación del plan, y si no es significativa una entidad tendrá que determinar si es un cambio en la suposición actuarial o una modificación del plan. Puesto que la NIC 19 ahora trata las modificaciones y las reducciones del plan de la misma forma, ahora trata las ganancias o pérdidas por una reducción como una forma de costo de los servicios pasados.
- FC163 La modificación realizada en 2011 aclara que una liquidación es un pago de beneficios que no se establece en las condiciones del plan. El pago de los beneficios que se establecen en las condiciones del plan, incluyendo las condiciones que proporcionan a los miembros opciones sobre la naturaleza del pago de beneficios tal como una opción de tomar un pago único en lugar de una anualidad, se incluiría en las suposiciones actuariales. Por ello, cualquier diferencia entre un pago de beneficios estimados y el pago de beneficios real es una ganancia o pérdida actuarial.

Otras alternativas consideradas para la contabilidad de las modificaciones y liquidaciones del plan

- FC164 El Consejo consideró dos propuestas alternativas:
- (a) *Confirmación de las propuestas del proyecto de norma de ED 2010*-el proyecto de norma ED 2010 propuso que el costo de los servicios pasados y una ganancia o pérdida por reducción debe incluirse en el componente del costo de los servicios y una ganancia o pérdida por liquidación debe incluirse en el componente de las nuevas mediciones (véanse los párrafos FC165 a FC170).
 - (b) *Enfoque de nuevas mediciones*-que requiere que el costo de los servicios pasados y una ganancia o pérdida por reducción o liquidación se incluya en el componente de las nuevas mediciones (véanse los párrafos FC171 a FC173).

Otras alternativas consideradas: la confirmación de las propuestas en el proyecto de norma ED 2010

- FC165 La opinión del Consejo al desarrollar el proyecto de norma ED 2010 era que las ganancias y pérdidas surgen por liquidaciones debido a una diferencia entre la obligación por beneficios definidos, nuevamente medida en la fecha de la transacción y el importe de la liquidación. Por ello, el proyecto de norma ED 2010 proponía que:
- (a) las ganancias y pérdidas por liquidaciones debe tratarse de la misma forma que las ganancias y pérdidas actuariales, incluyéndose en el componente de las nuevas mediciones; y
 - (b) el efecto de las modificaciones y reducciones del plan debe incluirse en el componente del costo de los servicios.
- FC166 Muchos de quienes respondieron al proyecto de norma ED 2010 apoyaban el reconocimiento del costo de los servicios pasados y de las ganancias y pérdidas por reducciones en el resultado del periodo y el reconocimiento de las ganancias y pérdidas por liquidaciones rutinarias en otro resultado integral. Pero muchos de quienes respondieron no estuvieron de acuerdo con la propuesta de reconocer los efectos de las liquidaciones en otro resultado integral, por las siguientes razones:
- (a) Existe un solapamiento entre las definiciones de liquidaciones, reducciones y modificaciones del plan y las transacciones habitualmente suceden al mismo tiempo, de forma que puede ser difícil distribuir las ganancias y pérdidas entre ellas. El requerir diferentes tratamientos contables para las liquidaciones, reducciones y modificaciones del plan introduciría dificultades prácticas, diversidad en la práctica y oportunidades de estructuración.
 - (b) Las liquidaciones con terceros habitualmente involucran costo adicional (tales como un margen de ganancia para el tercero) y el efecto de la decisión de la gerencia de incurrir en este costo adicional debe reflejarse en el resultado del periodo cuando esa transacción tiene lugar.
 - (c) El reconocimiento de una ganancia o pérdida por baja en cuentas de un pasivo en otro resultado integral parece ser incongruente con otras NIIF que requieran que una ganancia o pérdida por baja en cuentas de un pasivo se reconozca en el resultado del periodo.

- (d) Si las liquidaciones son el resultado de un suceso contabilizado de forma separada en el resultado del periodo, entonces la ganancia o pérdida por la liquidación debe reconocerse acompañándolo en el mismo sitio en resultados.
- (e) Una liquidación puede interpretarse como una “acción” del patrocinador del plan, de forma que el argumento de que el costo de los servicios pasados debe reconocerse en el resultado del periodo “porque [la modificación del plan] tiene lugar [cuando] una entidad realiza una acción que reduce los beneficios proporcionados por el plan a los empleados” (Fundamentos de las Conclusiones del proyecto de norma ED 2010, párrafo FC48) es también aplicable al tratamiento de las liquidaciones.

FC167 Algunos interpretan que la definición de liquidaciones se solapa con las definiciones de modificaciones, reducciones y cambios en las suposiciones actuariales del plan. Si una transacción cierra un plan y elimina todas las obligaciones legales e implícitas adicionales, la transacción puede tener elementos de las modificaciones, reducciones y cambios en las suposiciones actuariales del plan porque las definiciones no son mutuamente excluyentes. Por ejemplo, si una entidad negocia una suma única a pagar en conexión con el cierre de un plan de beneficios definidos, una opinión es que el cambio completo en la obligación por beneficios definidos es una liquidación, porque la suma única elimina todas las obligaciones legales e implícitas adicionales. La otra opinión es que el efecto de eliminar el crecimiento de pagos futuros, los pagos antes de lo esperado y la conversión de los beneficios a un pago único es una modificación y reducción del plan, con la liquidación teniendo lugar cuando se realiza el pago.

FC168 En opinión del Consejo, no queda claro si las definiciones se solapan (porque las definiciones no son mutuamente excluyentes) o si simplemente es difícil distinguir los efectos de la liquidación, reducción y liquidación del plan cuando tienen lugar conjuntamente. Sin embargo, las entidades necesitarían distinguir estas partidas si se requirió que las entidades incluyeran el importe relacionado con cada una en un componente diferente del costo de los beneficios definidos.

FC169 El Consejo decidió tratar el costo de los servicios pasados y las ganancias y pérdidas que surgen de las liquidaciones (definidas como liquidaciones no rutinarias en el proyecto de norma ED 2010) como parte del componente del costo de los servicios. Esto no requiere que las entidades realicen una distinción entre esas partidas si tienen lugar al mismo tiempo. Ello es también congruente con los requerimientos de la NIC 19 antes de las modificaciones realizadas en 2011, y con el reconocimiento en el resultado del periodo de los importes procedentes de otras transacciones relacionadas, tales como los beneficios por terminación y costos de reestructuración.

FC170 Este enfoque requiere distinguir entre pagos rutinarios y liquidaciones de beneficios (es decir, liquidaciones rutinarias y no rutinarias definidas en el proyecto de norma ED 2010), porque una ganancia o pérdida por liquidación se incluye en el componente del costo de los servicios, y una ganancia o pérdida por pago de beneficios rutinarios se incluye en las nuevas mediciones. Sin embargo, quienes respondieron parecían menos preocupados en hacer esta distinción que por hacer una entre modificaciones y liquidaciones del plan.

Otras alternativas consideradas: enfoque de nuevas mediciones.

- FC171 Algunos de los que respondieron sugirieron que el efecto del costo de los servicios pasados y las ganancias o pérdidas en el momento de la liquidación deben incluirse en el componente de las nuevas mediciones. Este enfoque no requeriría distinguir entre el costo de los servicios pasados, ganancias y pérdidas en el momento de la liquidación y las ganancias y pérdidas actuariales. Las ganancias y pérdidas que surgen de todas estas transacciones se incluirían en el componente de las nuevas mediciones.
- FC172 Éstos justificaron incluir los efectos de las modificaciones del plan en el componente de las nuevas mediciones sobre la base de que el costo de los servicios pasados proporciona menos información sobre el importe y calendario de flujos de efectivo futuros que el costo de los servicios presentes. Quienes respondieron destacaron que esto tendría el efecto de limitar el componente del costo de los servicios al costo de los servicios presentes, y mantendría la conclusión del Consejo de que los importes con valor predictivo diferente deben presentarse por separado. Además, este enfoque eliminaría el requerimiento de distinguir entre el costo de los servicios pasados, los efectos de las liquidaciones, y las ganancias y pérdidas actuariales a efectos de presentación.
- FC173 Sin embargo, el Consejo concluyó que el costo de los servicios pasados y las ganancias y pérdidas en el momento de las liquidaciones surgen como resultado de una transacción nueva, a diferencia de las nuevas mediciones de una transacción de un periodo anterior, y por ello deben diferenciarse de las nuevas mediciones de una obligación por beneficios definidos. Además, una modificación o liquidación del plan puede tener lugar como parte de una reestructuración relacionada o beneficio por terminación, para los cuales la ganancia o pérdida resultante se reconoce en el resultado del periodo.

Activos del plan

- FC174 La NIC 19 requiere explícitamente que el activo o pasivo por beneficios definidos debe reconocerse como una obligación por beneficios definidos tras deducir los activos del plan (si los hubiera), con los que deben liquidarse directamente las obligaciones (véase el párrafo 8). El IASC destacó que esto era ya una práctica extendida, y probablemente universal. El IASC consideró que los activos del plan reducen (pero no cancelan) la obligación propia de una entidad y dan lugar a un único pasivo neto. Aunque la presentación de dicho pasivo neto como un único importe en el balance difiere conceptualmente de la compensación de los activos y pasivos separados, el IASC decidió que la definición de activos del plan debe ser congruente con los criterios de compensación establecidos en la NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación e Información a Revelar*⁵ La NIC 32 señala que un activo financiero y un pasivo financiero deben compensarse, y el importe neto presentarse en el balance, cuando la entidad:

- (a) tenga el derecho, exigible legalmente, de compensar los importes reconocidos;
y

⁵ En 2005 el IASB modificó la NIC 32 como *Instrumentos Financieros: Presentación*.

- (b) tenga la intención de liquidar por el importe neto, o de realizar el activo y cancelar el pasivo simultáneamente.
- FC175 La NIC 19 revisada en 1998 definía activos del plan como activos (distintos de los instrumentos financieros no transferibles emitidos por la entidad que informa) poseídos por una entidad (un fondo) que satisface todas las condiciones siguientes:
- (a) La entidad está legalmente separada de la entidad que informa.
 - (b) Los activos del fondo solo van a utilizarse para liquidar las obligaciones por beneficios a los empleados, no están disponibles para hacer frente a los acreedores propios de la entidad y no pueden ser devueltos a la entidad (o únicamente pueden ser devueltos a la entidad si el resto de activos del fondo son suficientes para cumplir con las obligaciones del plan).
 - (c) En la medida en que haya activos suficientes en el fondo, la entidad que informa no tendrá obligación legal o implícita de pagar directamente los correspondientes beneficios a los empleados.
- FC176 Al emitir la NIC 19 en 1998, el IASC consideró si la definición de activos del plan debería incluir una cuarta condición: que la entidad no controle el fondo. El IASC concluyó que el control no es relevante para determinar si los activos en un fondo reducen la obligación propia de una entidad.
- FC177 En respuesta a los comentarios sobre el proyecto de norma E54, el IASC modificó la definición de activos del plan para excluir los instrumentos financieros no transferibles emitidos por la entidad que informa. Si esto no se hacía, una entidad podría reducir sus pasivos, e incrementar su patrimonio, emitiendo instrumentos de patrimonio no transferibles para un plan de beneficios definidos.

Activos del plan: modificaciones emitidas en 2000

- FC178 En 1999, el IASC emprendió un proyecto de alcance limitado para considerar la contabilización de los activos poseídos por un fondo que satisface los apartados (a) y (b) de la definición establecida en el párrafo FC175, pero no cumple la condición (c) porque la entidad mantiene una obligación legal o implícita de pagar los beneficios directamente. La NIC 19 anterior a las modificaciones realizadas en 2000 no trataba los activos mantenidos por estos fondos.
- FC179 El IASC consideró dos enfoques principales para estos fondos:
- (a) un enfoque en términos **netos** – la entidad reconoce su obligación total como un pasivo tras deducir el valor razonable de los activos poseídos por el fondo; y
 - (b) un enfoque en términos **brutos** – la entidad reconoce su obligación total como un pasivo y reconoce su derecho de reembolso sobre el fondo como un activo separado.
- FC180 Los partidarios de un enfoque en términos netos plantearon uno o más de los siguientes argumentos:
- (a) Una presentación en términos brutos podría inducir a error, porque:
 - (i) cuando se satisfacen las condiciones (a) y (b) de la definición del párrafo FC175, la entidad no controla los activos poseídos por el fondo; y

- (ii) incluso si la entidad mantiene una obligación legal de pagar el importe total de los beneficios directamente, esta obligación legal es una cuestión de forma más que sustancial;
- (b) Una presentación en términos brutos sería un cambio innecesario sobre la práctica actual, que generalmente permite una presentación neta. Ello introduciría excesiva complejidad en la norma, a cambio de un beneficio limitado para los usuarios, dado que el párrafo 140(a) ya requiere revelar información de los importes brutos.
- (c) Un enfoque en términos brutos puede llevar a dificultades de medición debido a la interacción con el 10 por ciento de la banda de fluctuación que existía para la obligación antes de las modificaciones realizadas en la NIC 19 de 2011.
- (d) Un enfoque en términos netos podría ser considerado como análogo al tratamiento otorgado a las obligaciones en las cuales la entidad es responsable de forma conjunta y solidaria, recogido en el párrafo 29 de la NIC 37. La entidad reconoce una provisión por la parte de la obligación para la que sea probable una salida de recursos que incorporen beneficios económicos futuros. La parte de la obligación que se espera que cubran otras partes se trata como un pasivo contingente.

FC181 Los partidarios de un enfoque en términos brutos defendían dicho enfoque por uno o más de los siguientes motivos:

- (a) El párrafo FC174 proporciona una justificación para presentar las obligaciones por beneficios definidos netas de los activos del plan. La explicación se centra en si la compensación es adecuada. La parte (c) de la definición de 1998 se centra en la compensación. Esto sugiere que los activos que satisfacen las partes (a) y (b) de la definición, pero no cumplen con la parte (c), deben tratarse del mismo modo que los activos del plan a efectos de reconocimiento y medición, pero deben revelarse en el balance en términos brutos, sin compensar.
- (b) Si la compensación se permite cuando no se satisface la condición (c), esto parecería ser equivalente a permitir una presentación en términos netos para la “revocación en esencia” y otros casos análogos en los que la NIC 32 indica explícitamente que la compensación es inadecuada. El IASC rechazó la “revocación en esencia” para instrumentos financieros (véase el párrafo GA59 de la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*)⁶ y no existía razón evidente para permitirla en la contabilización de planes de beneficios definidos. En estos casos, la entidad conserva una obligación que debe ser reconocida como un pasivo, y el derecho a reembolso que tiene la entidad con respecto al plan es una fuente de beneficios económicos que debe ser reconocido como un activo. La compensación estaría permitida si se satisfacen las condiciones establecidas en el párrafo 42 de la NIC 32.
- (c) El IASC decidió requerir en la NIC 37 una presentación en términos brutos de los desembolsos relacionados con provisiones, aun cuando esto no había sido una práctica común con anterioridad. No existe ninguna razón conceptual para requerir un tratamiento diferente para los beneficios a los empleados;

⁶ En noviembre de 2009 y en octubre de 2010 el IASB modificó algunos de los requerimientos de la NIC 39 y los trasladó a la NIIF 9 *Instrumentos Financieros*. La NIIF 9 se aplica a todas las partidas dentro del alcance de la NIC 39. Los requerimientos del párrafo GA59 de la NIC 39 se trasladaron al párrafo B3.3.3 de la NIIF 9.

- (d) Aunque algunos consideran que un enfoque en términos brutos requiere que una entidad reconozca activos que no controla, otros creen que esta opinión es incorrecta. Un enfoque en términos brutos requiere que la entidad reconozca un activo que representa su derecho a recibir un reembolso del fondo que posee esos activos. No requiere que la entidad reconozca los activos subyacentes del fondo.
- (e) En un plan con activos del plan que cumplen con la definición adoptada en 1998, la primera reclamación de los empleados es contra el fondo—los empleados no tienen derecho a reclamar a la entidad si existen suficientes activos en el fondo. Según el punto de vista de algunos, el hecho de que los empleados deban reclamar en primer lugar contra el fondo es más que una mera diferencia de forma—cambia la esencia de la obligación.
- (f) Los planes de beneficios definidos pueden ser considerados según la SIC-12 *Consolidación—Entidades de Cometido Específico*⁷ como entidades de cometido específico que la entidad controla- y debería consolidar. Puesto que el criterio de compensación en la NIC 19 es congruente con los criterios de compensación de otras Normas Internacionales de Contabilidad, es relativamente poco importante si se consolida o no el plan de pensiones, en los casos donde la obligación y los activos del plan cumplen los requisitos para la compensación. Si los activos se presentan como una deducción de las obligaciones por beneficios relacionadas, en los casos donde la condición (c) no se satisface, podría resultar importante evaluar si la entidad debería consolidar el plan.

FC182 Algunos argumentan que debe permitirse el enfoque en términos netos cuando una entidad conserve una obligación de pagar el importe total de los beneficios directamente, pero se considere que es poco probable que dicha obligación tenga un efecto substancial en la práctica. El IASC concluyó que no sería practicable establecer una guía de este tipo que pudiera aplicarse de forma congruente.

FC183 El IASC también consideró la posibilidad de adoptar la “presentación vinculada” que la Norma de Información Financiera FRS 5 *Información sobre la Esencia de las Transacciones*, del Reino Unido, requiere para la financiación no garantizada por otros activos distintos a los que se vincula dicha financiación. Según la FRS 5, el balance presenta tanto el importe bruto del activo, y como una deducción directa, la deuda relacionada no garantizada por otros activos distintos a los que se vincula la financiación. Los partidarios de este enfoque argumentaron que representa el estrecho vínculo existente entre activos y pasivos que están relacionados, sin comprometer los requerimientos generales de compensación. Los detractores de la presentación vinculada sostenían que crea una forma de presentación del balance que el IASC no ha utilizado con anterioridad, y que puede causar confusión. El Consejo decidió no adoptar la presentación vinculada.

FC184 El IASC concluyó que una presentación en términos netos está justificada si existen restricciones (incluyendo las restricciones aplicables en caso de quiebra de la entidad que informa) en el uso de los activos, de forma que los activos solo puedan ser utilizados para pagar o financiar beneficios a los empleados. Por consiguiente, modificó la definición de activos del plan establecidos en el párrafo FC175:

⁷ La SIC-12 *Consolidación—Entidades de Cometido Específico* fue derogada y sustituida por la NIIF 10 Estados Financieros Consolidados emitida en mayo de 2011. Dejan de existir guías de contabilidad específicas para las entidades de cometido específico porque la NIIF 10 se aplica a todo tipo de entidades.

- (a) enfatizando que los acreedores de la entidad no deben tener acceso a los activos poseídos por el fondo, incluso en el caso de quiebra de la entidad que informa; y
 - (b) eliminando la condición (c), de modo que la existencia de una obligación legal o implícita de pagar los beneficios a los empleados directamente no impida una presentación en términos netos, y modificando la condición (b) para permitir explícitamente al fondo reembolsar a la entidad por el pago de los beneficios a largo plazo a los empleados.
- FC185 Cuando una entidad conserva una obligación directa con los empleados, el IASC reconoció que la presentación en términos netos era incongruente con los requerimientos para la baja en cuentas de los instrumentos financieros de la NIC 39⁸, y con los requerimientos de compensación de la NIC 32. Sin embargo, en opinión del IASC, las restricciones sobre el uso de los activos creaban un vínculo suficientemente fuerte con las obligaciones por beneficios a los empleados, de forma que una presentación en términos netos era más relevante que una presentación en términos brutos, incluso si la entidad conserva una obligación directa con los empleados.
- FC186 El IASC consideraba que estas restricciones eran exclusivas de los planes de beneficios a los empleados y no pretendía permitir esta presentación neta para otros pasivos si no se cumplen las condiciones establecidas en las NIC 32 y NIC 39. Por consiguiente, la condición (a) establecida en la nueva definición se refiere a la razón de la existencia del fondo. El IASC consideró que una restricción arbitraria de este tipo era el único modo realista de permitir una excepción pragmática a los criterios generales de compensación del IASC, sin permitir una extensión inaceptable de esta excepción a otros casos.
- FC187 En algunos planes que existen en algunos países, una entidad tiene el derecho a recibir un reembolso de los beneficios a los empleados de un fondo separado, pero la entidad tiene la potestad de retrasar la recepción del reembolso o de solicitar un importe menor a la totalidad del reembolso. Algunos consideran que este elemento discrecional debilita el vínculo entre los beneficios y el reembolso, de tal forma que una presentación en términos netos no es justificable. Consideran que la definición de activos del plan debería excluir los activos poseídos por estos fondos y que en tales casos debe aplicarse un enfoque en términos brutos. El IASC concluyó que el vínculo entre los beneficios y el reembolso es lo suficientemente fuerte, en estos casos, como para que el enfoque en términos netos siga siendo adecuado.
- FC188 La propuesta del IASC para ampliar la definición de activos del plan fue establecida en el proyecto de norma E67 *Activos de Planes de Pensiones*, publicado en julio de 2000. Una amplia mayoría de los 39 que respondieron al proyecto de norma 67 apoyaron la propuesta.
- FC189 Algunos de los que respondieron al proyecto de norma E67 propusieron una extensión adicional de la definición para incluir determinadas pólizas de seguro, que tienen efectos económicos similares a los de los fondos cuyos activos cumplen los requisitos para ser activos del plan, según la definición revisada propuesta en el proyecto de norma E67. Por consiguiente, el IASC amplió la definición de activos del plan para incluir algunas pólizas de seguro (descritas en la NIC 19 como pólizas de seguro aptas) que satisfacen las mismas condiciones que otros activos del plan. Estas

⁸ En noviembre de 2009 y en octubre de 2010 el IASB modificó algunos de los requerimientos de la NIC 39 y los trasladó a la NIIF 9 *Instrumentos Financieros*. La NIIF 9 se aplica a todas las partidas dentro del alcance de la NIC 39. Este párrafo se refiere a asuntos relevantes cuando se emitió la NIC 19.

decisiones se implementaron en las modificaciones a la NIC 19 aprobadas por el IASC en octubre de 2000.

FC190 Una póliza de seguro apta no es necesariamente un contrato de seguro, según está definido en la NIIF 4 *Contratos de Seguro*.

Activos del plan-medición

FC191 La NIC 19 anterior a la revisión de 1998 establecía que los activos de plan se valoraban a valor razonable, pero no definía este término. Sin embargo, otras Normas Internacionales de Contabilidad definían el valor razonable como “el importe por el que un activo podría intercambiarse o liquidarse un pasivo entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua”.⁹ Esto puede implicar que no se haga ninguna deducción de los costos necesarios para la venta del activo (dicho de otro modo, es un valor de mercado intermedio, sin ajustes por los costos de transacción). Sin embargo, algunos argumentan que un plan finalmente tendrá que enajenar sus activos para pagar beneficios. Por consiguiente, el IASC acordó en el proyecto de norma E54 que los activos del plan deben ser medidos por su valor de mercado. El valor de mercado se definió, al igual que en la NIC 25 *Contabilización de las Inversiones*,¹⁰ como el importe obtenible por la venta de un activo en un mercado activo.

FC192 Algunos de los que respondieron al proyecto de norma E54 opinaban que la propuesta de medir los activos del plan por su valor de mercado no sería congruente la NIC 22 *Combinaciones de Negocios*¹¹, ni con la medición de los activos financieros tal como se propone en el documento de discusión *Contabilización de Activos Financieros y Pasivos Financieros* publicado por el Comité Directivo de Instrumentos Financieros del IASC en marzo de 1997. Por consiguiente, el IASC decidió que los activos del plan deben medirse al valor razonable.

FC193 Algunos opinan que las preocupaciones sobre la volatilidad en el beneficio presentado deberían contrarrestarse permitiendo o requiriendo a las entidades medir los activos del plan por un valor relacionado con el de mercado, que reflejase los cambios en el valor de mercado en un periodo arbitrario, como por ejemplo en cinco años. El IASC consideró que el uso de valores relacionados con los de mercado añadiría excesiva e innecesaria complejidad, y que la combinación del enfoque de la “banda de fluctuación”, para las ganancias y pérdidas actuariales, con el reconocimiento diferido fuera de la “banda de fluctuación” era suficiente para tratar los temores relativos a la volatilidad.¹²

FC194 El IASC decidió que no debe haber diferentes bases para medir inversiones que tienen un valor de rescate fijo y que se corresponden con obligaciones del plan, o alguna parte específica del mismo. La NIC 26 *Contabilización e Información*

⁹ La NIIF 13 *Medición del Valor Razonable*, emitida en mayo de 2011, define valor razonable, describe el efecto que los costos de transacción tienen sobre la medición del valor razonable y aborda la aplicación de los precios comprador y vendedor al medir el valor razonable.

¹⁰ Sustituida por la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición* y la NIC 40 *Propiedades de Inversión*. En noviembre de 2009 y en octubre de 2010 el IASB modificó algunos de los requerimientos de la NIC 39 y los trasladó a la NIIF 9 *Instrumentos Financieros*. La NIIF 9 se aplica a todas las partidas dentro del alcance de la NIC 39. Este párrafo se refiere a asuntos relevantes cuando se emitió la NIC 19.

¹¹ La NIC 22 fue retirada en 2004 y reemplazada por la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios*.

¹² Las modificaciones realizadas en 2011 eliminaron el 10 por ciento la banda de fluctuación de la NIC 19.

Financiera sobre Planes de Beneficio por Retiro permite que estas inversiones se midan al costo amortizado.

Reembolsos: modificaciones emitidas en 2000

- FC195 El párrafo 48 señala que una entidad reconoce sus derechos en relación a una póliza de seguro como un activo si es la propia entidad la que posee la póliza. La NIC 19 anterior a las modificaciones realizadas en 2000 no abordaba la medición de estas pólizas de seguro. Los derechos de la entidad relacionados con la póliza de seguro pueden ser considerados activos financieros. Sin embargo, los derechos y obligaciones que surgen de contratos de seguro están excluidos del alcance de la NIC 39.¹³ Además, la NIC 39 no se aplica a los derechos y obligaciones de los “empleadores” relacionados con planes de beneficios a los empleados, a los que se aplica la NIC 19 *Beneficios a los Empleados*. En los párrafos 46 a 49 se tratan los beneficios asegurados, distinguiendo entre planes de aportaciones definidas y planes de beneficios definidos, pero no se trata la medición.
- FC196 Al revisar la definición de los activos del plan (véanse los párrafos FC178 a FC190), el IASC revisó el tratamiento de las pólizas de seguro que una entidad mantiene para financiar los beneficios a los empleados. Incluso según la definición revisada adoptada en 2000, los derechos de la entidad que surgen de una póliza de seguro que no es apta (tal como se define en la revisión de la NIC 19 de 2000) no son activos de plan.
- FC197 En 2000, el IASC introdujo los requerimientos de reconocimiento y medición de reembolsos según estas pólizas de seguro (véanse los párrafos 116 a 119). El IASC basó esos requerimientos sobre el tratamiento de los reembolsos según los párrafos 53 a 58 de la NIC 37. En particular, la NIC 19 requiere que una entidad reconozca el derecho de reembolso de beneficios post-empleo como un activo separado, en lugar de como una deducción de las obligaciones relacionadas. En todos los demás aspectos (por ejemplo, el tratamiento de las ganancias y pérdidas actuariales) la norma requiere que una entidad trate estos derechos de reembolso de la misma forma que los activos del plan. Este requerimiento refleja la estrecha relación entre el derecho de reembolso y la obligación relacionada.
- FC198 El párrafo 115 establece que, cuando los activos del plan incluyan pólizas de seguro que coincidan exactamente con el importe y el momento de algunos o de todos los beneficios pagaderos en relación con el plan, los derechos del plan relacionados con dichas pólizas de seguro se medirán por el mismo importe que las obligaciones relacionadas. El párrafo 119 amplía esta conclusión a las pólizas de seguro que son activos de la propia entidad.
- FC199 La NIC 37 establece que el importe reconocido como derecho de reembolso no debe exceder al importe de la provisión. El párrafo 116 contiene restricciones distintas, porque el límite del párrafo 64 ya se aplica para impedir el reconocimiento de un activo por beneficios definidos neto que excede el techo del activo.

¹³ En noviembre de 2009 y en octubre de 2010 el IASB modificó algunos de los requerimientos de la NIC 39 y los trasladó a la NIIF 9 *Instrumentos Financieros*. La NIIF 9 se aplica a todas las partidas dentro del alcance de la NIC 39. Este párrafo se refiere a asuntos relevantes cuando se emitió la NIC 19.

Planes de beneficios definidos-presentación de activos y pasivos

FC200 El IASC decidió no especificar si una entidad debe distinguir entre las partes corrientes y no corrientes de activos y pasivos procedentes de beneficios post-empleo, porque esta distinción puede ser en ocasiones arbitraria.

Planes de beneficios definidos-presentación del costo de beneficios definidos: modificaciones emitidas en 2011

FC201 Las modificaciones realizadas en 2011 no especifican la forma en que una entidad debería presentar el costo de los servicios y los componentes de los intereses netos en el resultado del periodo. En su lugar, se requiere que una entidad los presente de acuerdo con los requerimientos de la NIC 1 *Presentación de los Estados Financieros*, de forma congruente con la NIC 19 antes de las modificaciones realizadas en 2011.

FC202 El Consejo también consideró:

- (a) Requerir que el componente de intereses neto se incluya en la partida de costos financieros de la NIC 1, como se propuso en el proyecto de norma ED 2010. Sin embargo, si el Consejo hubiera adoptado este enfoque, habría necesitado considerar si el requerimiento se aplicaría cuando el componente de intereses netos representa un ingreso porque la NIC 1 requiere que se presente por separado solo el costo financiero y no el ingreso financiero. El Consejo hubiera necesitado también considerar en su momento si debería aplicarse un tratamiento similar en otros proyectos a importes relacionados con el paso del tiempo, tales como el reconocimiento de ingresos, contratos de seguro y arrendamientos. El Consejo concluyó que esto iría más allá del alcance del proyecto y que se debería considerar este aspecto de la presentación en el estado del resultado y en otro resultado integral de forma más amplia como parte del proyecto de presentación de los estados financieros.
- (b) Modificar la NIC 1 para requerir una partida separada para el componente de intereses netos o para requerir la presentación en una partida que combinaría el costo de los servicios y el interés neto. El Consejo concluyó que aunque estos importes serían significativos para muchas entidades, no existe razón para elegir los beneficios post-empleo para un tratamiento especial en el estado del resultado y otro resultado integral. Si una entidad piensa que la información sobre pensiones es suficientemente importante para los usuarios de sus estados financieros, la NIC 1 permite que la entidad proporcione información desglosada en los estados de rendimiento. El Consejo habría tenido también que considerar las implicaciones de añadir partidas obligatorias a la NIC 1 si la entidad presentaba sus gastos por función. El Consejo concluyó que esto iba más allá del alcance del proyecto.

Planes de beneficios definidos-información a revelar: modificaciones emitidas en 2011

- FC203 Las modificaciones realizadas en 2011 actualizaron los requerimientos de información a revelar, debido a las preocupaciones de que:
- La información a revelar requerida por la versión anterior de la NIC 19 no permitía a los usuarios de los estados financieros comprender el efecto financiero de los pasivos y activos que surgen de los planes de beneficios definidos sobre los estados financieros en su conjunto.
 - El volumen de información a revelar sobre los planes de beneficios definidos en numerosos estados financieros arriesgaba reducir su comprensibilidad y utilidad ensombreciendo información importante. Esta preocupación era particularmente marcada en entidades multinacionales que tienen muchos y variados planes en numerosas jurisdicciones.
- FC204 Las modificaciones de información a revelar realizadas en 2011 se relacionaban con:
- Los objetivos de la información a revelar (párrafos FC212 a FC214).
 - Las características del plan de beneficios definidos y los importes en los estados financieros (párrafos FC215 a FC228).
 - El importe, calendario e incertidumbre de los flujos de efectivo futuros de la entidad (párrafos FC229 a FC243).
 - Los planes de beneficios definidos multi-patronales (párrafos FC245 a FC252).
- FC205 El párrafo FC244 trata la información a revelar considerada pero rechazada por el Consejo.
- FC206 Al revisar los requerimientos de información a revelar, el Consejo consideró:
- Las cartas de comentarios sobre el documento de discusión y el proyecto de norma ED 2010.
 - Las publicaciones de otros organismos interesados en la información financiera, incluyendo el documento de discusión Actividades de Contabilidad Pro-activa en Europa (ACPAenE) *La Información Financiera sobre Pensiones*; El Documento de Información del Consejo de Normas de Contabilidad del R.U. (ASB) *Beneficios por Retiro-Información a Revelar*; y la Posición del Personal Técnico del FASB Mo. 132(R) *Información a Revelar de los Empleadores sobre Activos de Planes de Beneficios Postretiro* [FSP FAS 132 (R)-1].
 - Las propuestas procedentes del Comité Asesor Técnico de Inversores (ITAC) del FASB para un marco de información a revelar “basado en principios” y un proyecto de documento de discusión sobre información a revelar en los estados financieros elaborado por el personal técnico del Consejo de Normas de Contabilidad de Canadá (AcSB).
 - El asesoramiento recibido desde el Foro de Preparadores Global y el Consejo del Grupo Representativo de Analistas y el Grupo de Trabajo de Beneficios a los Empleados.
 - La necesidad de actualizar los requerimientos de información a revelar de la NIC 19 para reflejar los desarrollos de las NIIF sobre información a revelar, en

concreto la NIIF 7 *Instrumentos Financieros: Información a Revelar* y la NIIF 13 *Medición del Valor Razonable*.

El enfoque del Consejo sobre información a revelar sobre planes de beneficios definidos

- FC207 El Consejo buscó un enfoque que:
- (a) Proporcione información a revelar suficiente sobre los planes de beneficios definidos cuando dichos planes son importantes para las operaciones de la entidad.
 - (b) Proporciona a los usuarios de los estados financieros información relevante que no se ve ensombrecida por excesivo detalle.
- FC208 Por consiguiente, las modificaciones realizadas en 2011 introdujeron objetivos explícitos para la información a revelar sobre planes de beneficios definidos.
- FC209 Al desarrollar las propuestas del proyecto de norma ED 2010, el Consejo destacó que las entidades deben cumplir con los requerimientos de materialidad o importancia relativa generales de los párrafos 17(c) y 31 de la NIC 1, incluyendo el requerimiento de revelar información adicional si fuera necesario, y de que los estados financieros no necesitan incluir información a revelar que no sea significativa.
- FC210 Sin embargo, algunos de quienes respondieron estaban preocupados porque las entidades pueden tener dificultades para ejercer el juicio profesional al evaluar la materialidad o importancia relativa de la información a revelar porque:
- (a) no existen criterios cuantitativos universales para planes de beneficios definidos para separar las partidas de información a revelar que son materiales de las que no lo son; y
 - (b) la idea de materialidad parece más adecuada para una decisión binaria (si proporcionar u omitir una información a revelar concreta) y se adecua bien para determinar la medida en que la información a revelar requerida cumple un requerimiento de información a revelar o para determinar el equilibrio global con otros requerimientos de información a revelar.
- FC211 Aunque muchos de quienes respondieron apoyaban la inclusión de objetivos de información a revelar, consideraban que complementar los objetivos con una lista extensa de requerimientos de información a revelar no lograría el resultado pretendido por el Consejo. Muchos apoyaban un enfoque basado en principios para la información a revelar que pondría más énfasis en el cumplimiento de los objetivos de información a revelar. Algunos sugirieron que sería mejor si el Consejo apoyaba los objetivos de información a revelar a través del uso de información a revelar “recomendada pero no requerida” o incluyendo ejemplos que ilustren la aplicación de los objetivos de información a revelar en diferentes circunstancias. En respuesta a estas preocupaciones el Consejo incluyó el requerimiento de que una entidad debería considerar el nivel de información a revelar necesario para satisfacer los objetivos de información a revelar y el énfasis a poner en cada requerimiento.

Selección de los objetivos de la información a revelar

- FC212 El Consejo consideró si debería requerir los mismos objetivos de información a revelar para los planes de beneficios definidos que para los instrumentos financieros a largo plazo y los contratos de seguro. Los tres están expuestos a riesgos similares, incluyendo los riesgos de que el costo final de liquidar el pasivo pueda variar con respecto al importe estimado y los riesgos que surgen de la complejidad de medir el pasivo. Muchos de quienes respondieron señalaron que la información a revelar de la NIC 19 no proporciona a los usuarios de los estados financieros información sobre el riesgo soportado por otros activos y pasivos. Sin embargo, el Consejo concluyó que mucha de la información requerida por la NIIF 7 y la NIIF 4 *Contratos de Seguro* para activos sería innecesaria al describir la implicación de una entidad en un plan de beneficios definidos porque:
- (a) La entidad puede no gestionar los activos del plan directamente y puede no tener una capacidad sin restricciones de acceder a los beneficios económicos de esos activos. Por ello, los activos del plan difieren de los activos mantenidos directamente por la entidad. Por consiguiente, la información a revelar sobre el riesgo de mercado y el riesgo de crédito de los activos del plan son menos relevantes que para los activos que una entidad mantiene directamente. Más aún, una entidad puede tener información limitada sobre ellos.
 - (b) El riesgo de liquidez surge del calendario e importe de las aportaciones que se requiere que realice la entidad al plan y no de la necesidad de cumplir directamente con los pagos requeridos por la obligación por beneficios definidos.
- FC213 Por consiguiente, el Consejo se centró en los objetivos de información a revelar de la NIC 19 sobre las cuestiones más relevantes para los usuarios de los estados financieros del empleador, es decir información que:
- (a) Explique las características de los planes de beneficios definidos.
 - (b) Identifique y explique los importes de los estados financieros que surgen de los planes de beneficios definidos.
 - (c) Describa la forma en que la implicación en los planes de beneficios definidos afecta al importe, calendario e incertidumbre de los flujos de efectivo futuros de la entidad.
- FC214 En respuesta a las sugerencias de quienes respondieron, el Consejo incluyó un requerimiento para las entidades de revelar información adicional si se requiere para cumplir con los objetivos de información a revelar.

Características del plan de beneficios definidos e importes en los estados financieros

- FC215 La información a revelar sobre las características de los planes de beneficios definidos y los importes en los estados financieros que surgen de los planes de beneficios definidos se basan en la de la NIC 19 anterior a las modificaciones realizadas en 2011 con los siguientes cambios:
- (a) información adicional sobre la exposición al riesgo (párrafos FC216 a FC218);

- (b) distinción entre ganancias y pérdidas actuariales que surgen de los supuestos demográficos y financieros (párrafo FC219);
- (c) no requerir que una entidad distinga entre modificaciones, reducciones y liquidaciones del plan si tienen lugar conjuntamente (párrafo FC220);
- (d) determinación de un principio para el desglose de los activos del plan en lugar de enumerar las categorías requeridas (párrafos FC221 a FC226); y
- (e) determinación de un principio para la información a revelar de suposiciones actuariales significativas en lugar de enumerar las suposiciones requeridas a revelar (párrafos FC227 a FC228).

Exposición al riesgo

- FC216 Las modificaciones de 2011 requieren que las entidades proporcionen una descripción narrativa de la exposición al riesgo que surge de su implicación con el plan. La propuesta del proyecto de norma ED 2010 sobre información a revelar adicional con respecto al riesgo era una respuesta a las peticiones de los usuarios.
- FC217 Algunos de quienes respondieron al proyecto de norma ED 2010 sugerían limitar la información a revelar narrativa sobre el riesgo a cualesquiera riesgos que son específicos de la entidad, o que son inusuales, de forma que no da lugar a información a revelar estandarizada con respecto a riesgos genéricos a los que están expuestas todas entidades con planes de beneficios definidos.
- FC218 El Consejo estuvo de acuerdo con quienes respondieron en que requerir información a revelar sobre todos los riesgos materiales daría lugar a información a revelar genérica amplia que no sería particularmente útil. Sin embargo, en opinión del Consejo no sería práctico limitar la información a revelar sobre riesgos que son específicos o inusuales sin proporcionar una definición clara de esas condiciones. En su lugar, las modificaciones de 2011 requieren que una entidad se centre en la información a revelar sobre riesgos que la entidad juzga que es significativa o inusual.

Ganancial y pérdidas actuariales que surgen de suposiciones demográficas y financieras

- FC219 Las modificaciones realizadas a la NIC 19 en 2011 requieren que las entidades revelen el efecto de cambios en suposiciones demográficas de forma separada del efecto de los cambios en las suposiciones financieras. Algunos de quienes respondieron al proyecto de norma ED 2010 señalaron que esta separación sería arbitraria debido a las interrelaciones entre las suposiciones actuariales, particularmente entre suposiciones financieras. Por ejemplo, las tasas de descuento pueden estar correlacionadas con las tasas de inflación. Sin embargo, el Consejo observó que, en general, las suposiciones financieras están menos entrelazadas con las suposiciones demográficas que con otras suposiciones financieras. Por ello, el Consejo concluyó que no sería demasiado difícil distinguir los efectos de los cambios en las suposiciones financieras de los efectos de los cambios en las suposiciones demográficas.

Modificaciones, reducciones y liquidaciones del plan

FC220 Las modificaciones realizadas en 2011 mantienen información a revelar sobre modificaciones, reducciones y liquidaciones del plan. Sin embargo, el Consejo estuvo de acuerdo con las opiniones de quienes respondieron al proyecto de norma ED 2010 que cuando las modificaciones, reducciones y liquidaciones del plan tienen lugar conjuntamente, requerir que las entidades los distingan para revelar información sería excesivo. Por ello, las modificaciones no requieren que una entidad los distinga cuando tienen lugar conjuntamente.

Activos del plan

FC221 Las modificaciones realizadas en 2011 sustituyen la lista mínima de categoría para el desglose de los activos del plan con un requerimiento de desglosar el valor razonable de los activos del plan:

(a) en activos que tienen un precio cotizado en un mercado activo y activo que no lo tienen; y

(b) en clases que distinguen las características de riesgo y liquidez de esos activos.

FC222 Además de señalar el principio para el desglose, las propuestas del proyecto de norma ED 2010 habrían requerido que una entidad distinga, como mínimo, instrumentos de deuda e instrumentos de patrimonio que tienen un precio de mercado cotizado en un mercado activo de los que no lo tienen. Las propuestas también especificaban una lista de categorías mínimas en las que una entidad debería desglosar los activos del plan (basado en las categorías de la NIC 19 en ese momento).

FC223 Algunos de quienes respondieron al proyecto de norma ED 2010 estuvieron de acuerdo con el principio de desglose, pero destacaron que las categorías mínimas propuestas pueden no cumplir siempre ese principio. El Consejo estuvo de acuerdo con quienes respondieron que las entidades deberían centrarse en el principio de la información a revelar: desglosar los activos del plan en clases que distinguen las características de riesgo y liquidez de esos activos. En apoyo de ese principio, las modificaciones proporcionan una lista de ejemplos de categorías que permitirían a las entidades adaptar su información a revelar a la naturaleza y riesgos de los activos en sus planes.

FC224 Algunos de quienes respondieron también estaban preocupados por el requerimiento de distinguir los activos que tienen un precio de mercado cotizado de los que no lo tienen. Indicaron que desglosar los instrumentos de deuda y patrimonio en los que tienen un precio de mercado cotizado y los que no lo tienen daría lugar a información a revelar amplia que sería improbable añadiera mucho a la comprensibilidad de los estados financieros. Sin embargo, los usuarios han solicitado información sobre el nivel de incertidumbre de la medición en partidas medidas a valor razonable, tales como la jerarquía del valor razonable de la NIIF 13. Por ello, el Consejo conservó la propuesta de desglosar los instrumentos de deuda y patrimonio entre los que tienen un precio de mercado cotizado y los que no lo tienen.

FC225 Para alcanzar esta conclusión, el Consejo destacó que este requerimiento de desglose sería menos oneroso que el requerimiento de la NIIF 13 de desglosar sobre la base de una jerarquía de tres niveles.

- FC226 Algunos mantienen la opinión de que las entidades deberían revelar información desglosada sobre la forma en que invierten los activos del plan. Sin embargo, el Consejo concluyó que no es necesaria información desglosada amplia sobre los activos del plan para los usuarios de los estados financieros de la entidad porque la entidad no mantiene esos activos directamente. De forma análoga, el Consejo concluyó que no sería relevante para los activos del plan la información a revelar sobre el valor razonable requerida por la NIIF 13.

Suposiciones actuariales

- FC227 Las modificaciones realizadas en 2011 sustituyen la lista obligatoria anterior de suposiciones actuariales con un requerimiento de revelar las suposiciones actuariales significativas utilizadas para determinar el valor presente de la obligación por beneficios definidos.
- FC228 El Consejo no especificaba suposiciones particulares para las que se requiere información a revelar, porque puede no ser necesaria información a revelar concreta en cada caso para cumplir los objetivos de información a revelar. En realidad, esta información a revelar puede ensombrecer información importante con excesivo detalle. Por consiguiente, el proyecto de norma ED 2010 propuso un enfoque en el que las entidades utilizarían el juicio profesional para determinar qué suposiciones actuariales requieren información a revelar. Quienes respondieron al proyecto de norma ED 2010 generalmente apoyaban esta propuesta.

Importe, calendario e incertidumbre de flujos de efectivo futuros

- FC229 Las modificaciones realizadas en 2011 mejoran la información a revelar requerida sobre el importe, calendario e incertidumbre de flujos de efectivo futuros en los siguientes aspectos:
- (a) información sobre las estrategias de equiparación activo-pasivo (párrafos FC230 a FC234);
 - (b) análisis de sensibilidad (párrafos FC235 a FC239); e
 - (c) información sobre la financiación y duración del pasivo (párrafos FC240 a FC243).

Estrategias de equiparación activo-pasivo

- FC230 Las modificaciones realizadas en 2011 requieren que una entidad revele información sobre su estrategia de equiparación activo-pasivo.
- FC231 Al desarrollar las propuestas del proyecto de norma ED 2010, el Consejo consideró requerir que las entidades traten sus estrategias de mitigación de riesgos que surgen de los planes de beneficios definidos. Sin embargo, el Consejo concluyó que este requerimiento daría lugar a información a revelar genérica que no proporcionaría suficiente información específica de utilidad para los usuarios de los estados financieros. No obstante, en opinión del Consejo, la información sobre el uso de una entidad de las estrategias de equiparación activo-pasivo, o sobre el uso de técnicas

tales como permutas de longevidad o rentas vitalicias para gestionar el riesgo de longevidad, proporcionaría información adicional sobre la forma en que la entidad gestiona el riesgo inherente en su plan de beneficios definidos. Por consiguiente, el proyecto de norma ED 2010 propuso un requerimiento de revelar información sobre estas partidas.

- FC232 Las opiniones de quienes respondieron a las propuestas con respecto a las estrategias de equiparación activo-pasivo eran mixtas. Algunos de quienes respondieron al proyecto de norma ED 2010 apoyaron la información a revelar, mientras que otros expresaban la opinión de que debe ser parte de una información a revelar más amplia con respecto a la gestión del riesgo y la estrategia de inversión o que debe eliminarse totalmente. Los que consideraban que debe ser parte de un debate más amplio sobre riesgos sugerían vincular la información a revelar con el requerimiento de describir la naturaleza de los riesgos a los que el plan expone a la entidad, requiriendo que la entidad describa la forma en que gestiona esos riesgos. Algunos de quienes respondieron también destacaron que la información a revelar podría integrarse con la información a revelar sobre activos del plan. Quienes respondieron que no apoyaban la información a revelar sobre la equiparación activo-pasivo estaban preocupados porque:
- (a) cualquier información a revelar de estrategia sería genérica y estandarizada;
 - (b) un usuario sería capaz de realizar un evaluación mejor utilizando la información a revelar sobre los activos del plan y sobre las obligaciones por beneficios definidos (es decir, los resultados de esta estrategia son más relevantes que un tratamiento narrativo); y
 - (c) el requerimiento puede interpretarse como que da a entender que todas las entidades deben realizar la equiparación activo-pasivo.
- FC233 En opinión del Consejo, la información a revelar sobre la estrategia de equiparación activo-pasivo puede ser más útil que la información a revelar sobre la estrategia de inversión general porque una estrategia de equiparación activo-pasivo pretende equiparar el importe y calendario de los flujos de efectivo de los activos del plan con las salidas de efectivo procedentes de la obligación por beneficios definidos.
- FC234 Las modificaciones requieren que la entidad revele detalles de las estrategias de equiparación activo-pasivo utilizada por el plan o la entidad, si la hubiera, y no pretende insinuar que todos los planes o entidades deben realizar equiparaciones activo-pasivo.

Análisis de sensibilidad

- FC235 Las modificaciones realizadas en 2011 requieren que una entidad revele la forma en que el efecto de cambios razonablemente posibles de las suposiciones actuariales significativas afecta a la obligación por beneficios definidos.
- FC236 Los usuarios de los estados financieros han enfatizado de forma congruente la importancia fundamental de los análisis de sensibilidad para su comprensión de los riesgos que subyacen en los importes reconocidos en los estados financieros.
- FC237 En opinión del Consejo, un análisis de sensibilidad sobre un pasivo (activo) por beneficios definidos neto sería más útil que un análisis de sensibilidad sobre una obligación por beneficios definidos únicamente. Sin embargo, el Consejo concluyó

que no se debe requerir un análisis de sensibilidad sobre el pasivo (activo) por beneficios definidos neto porque, por ejemplo, mostrando la forma en que el valor razonable de las acciones respondería a cambios en las suposiciones utilizadas para medir el valor presente de la obligación por beneficios definidos sería complejo y difícil de realizar.

FC238 El Consejo propuso en el proyecto de norma ED 2010 un análisis de sensibilidad para el costo de los servicios mostrando la forma en que el costo de los servicios habría variado en respuesta a cambios en las suposiciones que eran razonablemente posibles al comienzo del periodo. Muchos de quienes respondieron no veían la relevancia de revelar la forma en que el efecto de un cambio en una suposición al comienzo del periodo sobre el que se informa habría afectado al costo de los servicios presente. El Consejo estuvo de acuerdo con esta opinión y por consiguiente retiró esa propuesta.

FC239 Quienes respondieron expresaron las siguientes preocupaciones sobre el análisis de sensibilidad sobre la obligación por beneficios definidos:

- (a) La información a revelar de sensibilidad no tendría en cuenta las correlaciones entre varias suposiciones actuariales. Algunos de quienes respondieron sugerían que sería más útil un análisis del escenario. El Consejo concluyó que, aunque un análisis de escenario podría proporcionar información más útil, la complejidad y costo de producir la información sobrepasaría los beneficios.
- (b) Algunos de quienes respondieron estaban preocupados porque sería oneroso llevar a cabo series de análisis de sensibilidad sobre varias suposiciones actuariales. Algunos pidieron que el análisis de sensibilidad debe limitarse a las suposiciones que tengan un efecto significativo sobre los estados financieros, tales como la tasa de descuento. El Consejo estuvo de acuerdo con estas respuestas de que en muchos casos la tasa de descuento sería una de las suposiciones más significativas. Sin embargo, dependiendo del plan y de otros factores y circunstancias, otras suposiciones pueden ser significativas. El proyecto de norma ED 2010 propuso que el análisis de sensibilidad debería aplicarse solo a “suposiciones actuariales significativas”. Por consiguiente, el Consejo confirmó esa propuesta.
- (c) Algunos de quienes respondieron plantearon la preocupación de que un cambio “razonablemente posible” está abierto a la subjetividad y sugirieron que la NIC 19 debería especificar un rango cuantitativo. Sin embargo, aunque establecer un rango para un porcentaje concreto puede mejorar la comparabilidad, el Consejo estaba preocupado porque un rango cuantitativo puede no reflejar los rangos razonablemente posibles en circunstancias diferentes. El Consejo destacó que requerir sensibilidad sobre la base de cambios en la suposición actuarial relevante que eran “razonablemente posibles” en esa fecha es congruente con los requerimientos de información a revelar sobre sensibilidad de otras normas tales como la NIIF 7.

Información sobre la financiación y duración del pasivo

FC240 Las modificaciones realizadas en 2011 requieren que una entidad revele:

- (a) una descripción narrativa de cualquier acuerdo de financiación y política de financiación;

- (b) el importe de la aportación esperada en el próximo año (trasladada de la versión anterior de la NIC 19); y
 - (c) información sobre el perfil de vencimiento de la obligación, incluyendo el promedio ponderado de la duración.
- FC241 Para proporcionar a los usuarios información sobre el efecto de un plan de beneficios definidos sobre los flujos de efectivo futuros de una entidad, el proyecto de norma ED 2010 proponía que una entidad debería tratar los factores que pueden ocasionar aportaciones que difieran del costo de los servicios. Sin embargo, muchos de quienes respondieron sugerían que la información a revelar sobre el efecto de un plan de beneficios definidos sobre los flujos de efectivo futuros de una entidad debería en su lugar centrarse en:
- (a) el acuerdo de financiación y política de financiación; y
 - (b) el importe y calendario de aportaciones esperadas y pagos de beneficios.
- FC242 En opinión del Consejo, la información a revelar sugerida por quienes respondieron será más relevante para los usuarios para evaluar el riesgo relacionado con cambios en la aportación y en la previsión de la medida en que se incurrirá en salidas de efectivo para cubrir los beneficios a los empleados que la propuesta del proyecto de norma ED 2010, trataba más adelante en el párrafo FC244(d).
- FC243 Por consiguiente, el Consejo concluyó que revelar cuando, en promedio, los pasivos de un plan de beneficios definidos vencido ayudaría a los usuarios a comprender el perfil de los flujos de efectivo requeridos para satisfacer la obligación. El Consejo consideró requerir a las entidades revelar un análisis de vencimientos de la obligación pero, puesto que el costo de esta información a revelar puede ser oneroso, el Consejo concluyó que debe requerirse que una entidad revele solo el promedio ponderado de la duración de la obligación. Sin embargo, las modificaciones incluyen un análisis de vencimientos como un ejemplo de información a revelar adicional que podría cumplir los objetivos de información a revelar. La información a revelar sobre el promedio de la duración proporciona información similar al análisis de vencimientos y mejorará la utilidad de otra información a revelar, tales como la información a revelar de las suposiciones actuariales que dependientes de la duración.

Otra información a revelar considerada pero desechada por el Consejo

- FC244 El Consejo también consideró, pero desechó, requerir información a revelar sobre:
- (a) *Suposiciones actuariales y el proceso utilizado para determinarlas*- el proyecto de norma ED 2010 proponía que si la información a revelar sobre suposiciones demográficas (tales como mortalidad) fuera difícil de interpretar sin información demográfica adicional, la entidad debería explicar la forma en que realizó esas suposiciones actuariales. Unos pocos de quienes respondieron apoyaron esa propuesta. Quienes respondieron comentaron que la información a revelar conduciría a descripciones estandarizadas que no serían particularmente útiles y que los usuarios dependerían de la entidad, sus actuarios y auditores para asegurar que las suposiciones demográficas son razonables. El Consejo estuvo de acuerdo con estas opiniones y retiró la propuesta.

- (b) *Una medición alternativa del pasivo por beneficios a los empleados a largo plazo*-el proyecto de norma ED 2010 propuso que las entidades deberían revelar la obligación por beneficios definidos, excluyendo el crecimiento proyectado en salarios (algunas veces denominado como obligación por beneficios acumulados). Muchos de quienes respondieron señalaron que la relevancia de esta información a revelar varía entre países y planes y que sería inapropiado requerir información a revelar simplemente porque sería relevante para algunos usuarios en circunstancias limitadas. El Consejo estuvo de acuerdo con quienes respondieron y retiró la propuesta.
- (c) *Desglose de la obligación por beneficios definidos*-algunos de quienes respondieron sugirieron que en lugar de la información a revelar propuesta como se describe en el párrafo FC244(b), sería información a revelar más relevante un desglose de la obligación por beneficios definidos mostrando, por ejemplo, los beneficios consolidados (irrevocables), beneficios acumulados (devengados) pero no consolidados, incrementos de salario futuros, otras obligaciones implícitas e importes debidos a miembros activos, miembros diferidos y pensionistas. El Consejo concluyó que desglosar la obligación por beneficios definidos para distinguir componentes con diferentes características de riesgo, como sugerían algunos entre quienes respondieron, cumpliría mejor los objetivos de información a revelar, pero que requerir un desglose concreto sería costoso para los preparadores. Sin embargo, el desglose de la obligación por beneficios definidos se incluye como un ejemplo de información adicional que una entidad puede proporcionar para cumplir los objetivos de información a revelar.
- (d) *Factores que pueden ocasionar aportaciones que difieran del costo de los servicios*-en opinión del Consejo, información sobre el efecto de un superávit o déficit sobre el calendario e importe de las aportaciones de una entidad es útil. Por consiguiente, el proyecto de norma ED 2010 propuso revelar los factores que ocasionan aportaciones a lo largo de los próximos cinco años que difieren del costo de los servicios presente. Muchos de quienes respondieron no apoyaban esa propuesta, observando que los flujos de efectivo de una entidad se determinarían mediante los requerimientos de financiación y no por el costo de los servicios como se determina de acuerdo con la NIC 19. Por consiguiente, una discusión de los factores no sería relevante para la comprensión de usuarios de los flujos de efectivo de la entidad. El Consejo estuvo de acuerdo con quienes respondieron y retiró la propuesta.
- (e) *Información histórica*-las modificaciones realizadas en 2011 eliminaron el requerimiento anterior de revelar información histórica a lo largo de cinco años sobre los importes en el estado de situación financiera y ajustes por experiencia. El Consejo concluyó que este requerimiento proporcionaba información sobre el plan de beneficios definidos que estaba ya disponible en estados financieros anteriores y por ello, era redundante.

Planes multi-patronales

FC245 Las modificaciones realizadas en 2011 requieren información a revelar sobre planes de beneficios definidos multi-patronales basados en la de la versión anterior de la NIC 19 con la siguiente información a revelar adicional:

- (a) Información cualitativa sobre cualquier distribución acordada del déficit o superávit en el momento de la distribución del plan, o el importe que se requiere pagar en el momento de la retirada de la entidad del plan (párrafos FC247 a FC249).
- (b) Las aportaciones esperadas para el próximo periodo anual (párrafo FC250).
- (c) El nivel de participación en un plan multi-patronal (párrafos FC251 y FC 252).

FC246 La opinión del Consejo, las entidades que participan en un plan multi-patronal de beneficios definidos afrontan mayores riesgos que otras entidades: por ejemplo, riesgos que proceden de acciones por otros participantes en el plan. Quienes respondieron al documento de discusión expresaron la opinión de que la información a revelar de la NIC 19 era insuficiente para informar a los usuarios sobre el efecto potencial del importe, calendario e incertidumbre de los flujos de efectivo futuros asociados con la participación de una entidad en planes de beneficios definidos multi-patronales. Por consiguiente, el proyecto de norma ED 2010 propuso información a revelar adicional sobre la participación en un plan multi-patronal y quienes respondieron generalmente recibieron bien esas propuestas.

Obligaciones por abandono

FC247 La NIC 37 requiere que una entidad revele información sobre los pasivos contingentes y la NIC 19 destaca que los pasivos contingentes pueden surgir de la participación de una entidad en un plan multi-patronal. El Consejo identificó dos casos en los que esta información puede ser relevante, concretamente el abandono del plan y la liquidación de un plan. En opinión del Consejo, la información a revelar sobre un pasivo por abandono debe limitarse a información cualitativa por las siguientes razones:

- (a) Si una entidad no está obligada a retirarse del plan, el plan no está obligado liquidarse o no se ha acordado un pasivo por abandono entre la entidad y el plan, sería difícil determinar el pasivo por abandono. Además, tendrían que haberse desarrollado los requerimientos de medición adicional, así como información a revelar adicional sobre las suposiciones utilizadas.
- (b) El abandono no siempre es algo por lo que pueda optar la entidad. Sin embargo, el Consejo decidió que una entidad debería revelar si no le es posible abandonar el plan porque eso sería información útil para un usuario de los estados financieros.
- (c) El costo de obtener la información haría la información a revelar onerosa si fuera requerida para todas las entidades en todas las circunstancias. Más aún, una entidad puede ser incapaz de obtener la información.

FC248 Algunos de quienes respondieron señalaron que no debe requerirse información a revelar de un pasivo por abandono porque planes o jurisdicciones diferentes utilicen suposiciones distintas para determinar el importe de abandono, y por tanto los importes no son comparables. El Consejo no estuvo de acuerdo con esta opinión. El importe requerido para abandonar un plan representa fielmente la obligación, si ese importe se determina sobre la misma base que para otro plan o sobre una base diferente. Si los importes se determinan sobre la base de requerimientos subyacentes diferentes, los importes reales requeridos para abandonar diferirán.

- FC249 El Consejo destacó que si es probable que la entidad abandonara el plan, cualquier pasivo adicional debe reconocerse y medirse según la NIC 37. Este requerimiento estaba implícito en la NIC 19, pero el Consejo lo hizo explícito en las modificaciones realizadas en 2011. Requerir que las entidades reconozcan un pasivo adicional cuando es probable que la entidad abandone el plan también convergerá con requerimientos similares de los PCGA de los EE.UU.

Aportaciones futuras

- FC250 El Consejo estuvo de acuerdo con la opinión de quienes respondieron de que la propuesta del proyecto de norma ED 2010 para que una entidad revele las aportaciones de los cinco próximos años requeriría estimaciones que pueden ser difíciles de determinar y muy subjetivas. Por ello el Consejo alineó esta información a revelar con el requerimiento general para planes de beneficios definidos, que requiere que una entidad revele la aportación esperada para un plan de beneficios definidos para el próximo periodo anual. El Consejo confirmó que la propuesta del proyecto de norma para una descripción narrativa de cualquier acuerdo y política de financiación. Ese requerimiento es congruente con el requerimiento de planes de beneficios definidos de un solo empleador.

Nivel de participación

- FC251 Las modificaciones realizadas en 2011 requieren que una entidad que contabiliza su participación en un plan de beneficios definidos multi-patronal como un plan de aportaciones definidas para revelar una indicación del nivel de su participación en el plan comparado con otros participantes del plan. Junto con la información sobre el plan completo, esa información a revelar proporciona información sobre el efecto de cualquier superávit o déficit sobre el importe, calendario e incertidumbre de los flujos de efectivo futuros de una entidad.
- FC252 El Consejo proporcionó ejemplos de medidas que pueden indicar el nivel de participación de la entidad, pero no especificaba una medida concreta porque una sola medición puede no ser relevante en todos los casos.

Otros beneficios para los empleados a largo plazo

Beneficios por muerte durante el servicio

- FC253 El proyecto de norma E54 propuso guías en casos donde los beneficios por muerte durante el servicio no están asegurados externamente, y no se proporcionan a través de un plan de beneficios post-empleo. El IASC concluyó que dichos casos serán raros. Por consiguiente, el IASC derogó las guías sobre beneficios por muerte durante el servicio.

Beneficios por terminación: modificaciones emitidas en 2011

- FC254 Las propuestas del proyecto de norma ED 2005 contenían la alineación de la contabilidad de beneficios por terminación con los requerimientos de la Codificación de Normas de Contabilidad del (ASC) del FASB tema 420 *Obligaciones por Costo de Disposición o Salida* (FASB ASC Tema 420), relativo a “beneficios por terminación de un solo pago” y el FASB ASC Tema 712 *Compensación-Beneficios Postempleo Distintos al Retiro*, relativos a “beneficios por terminación especiales”. El Consejo reconoció que después de la introducción de estas modificaciones se conservarían diferencias con los PCGA de los EE.UU. No obstante, el Consejo consideró que las modificaciones propuestas convergerían con algunos requerimientos de los PCGA de los EE.UU. y mejorarían la contabilidad sobre beneficios por terminación. Las propuestas para beneficios por terminación complementaron las modificaciones propuestas a los requerimientos sobre reestructuraciones de la NIC 37 en el proyecto de norma ED 2005. El Consejo recibió 123 cartas de comentarios en respuesta a las propuestas del proyecto de norma de 2005.
- FC255 El Consejo consideró lo siguiente:
- (a) los beneficios por pagar a cambio de servicios futuros (véanse los párrafos FC256 y FC257);
 - (b) el reconocimiento de los beneficios por terminación (véanse los párrafos FC258 a FC260);
 - (c) la medición de los beneficios por terminación (véanse el párrafo FC261); y
 - (d) la interacción con los costos de reestructuración, modificaciones, reducciones y liquidaciones del plan (véanse los párrafos FC262 a FC268).

Beneficios por pagar a cambio de servicios

- FC256 La NIC 19 requiere que una entidad contabilice los beneficios por terminación de forma separada de otros beneficios a los empleados, porque el suceso que da lugar a la obligación presente es la finalización del vínculo laboral, en lugar del servicio del empleado. Por el contrario, el FASB ASC Tema 420 considera algunos beneficios por terminación no voluntarios como proporcionados a cambio de servicios futuros de los empleados (o, expresan de otra forma, una “prima de permanencia”). En estos casos según los PCGA de los EE.UU., una entidad reconoce el costo de esos beneficios sobre el periodo de servicio de los empleados, de forma congruente con la contabilización de otros beneficios a los empleados.
- FC257 En el proyecto de norma ED 2005, el Consejo propuso que la NIC 19 debería especificar los requerimientos de reconocimiento para una entidad que proporcione beneficios por terminación a cambio de servicios futuros, de forma congruente con el Tema 420. Sin embargo, al finalizar las modificaciones realizadas en 2011, el Consejo destacó el potencial de confusión causado por la contabilización de algunos beneficios proporcionados a cambio de servicios futuros como beneficios por terminación. El Consejo concluyó que tratar los beneficios proporcionados a cambio de servicios futuros como beneficios a los empleados a corto u otros beneficios a largo plazo o beneficios post-empleo daría lugar al mismo reconocimiento que se

requiere según el Tema 420 (es decir se reconocería el costo de esos beneficios a lo largo del periodo de servicio), y conservaría la distinción existente entre beneficios proporcionados a cambio de la terminación del contrato laboral y los beneficios proporcionados a cambio de servicios.

Reconocimiento

- FC258 La NIC 19 antes de las modificaciones realizadas en 2011 especificaba que una entidad debería reconocer los beneficios por terminación cuando la entidad estaba demostrablemente comprometida para proporcionar esos beneficios. Al revisar esa conclusión, el Consejo consideró las siguientes circunstancias:
- (a) Una oferta de beneficios por terminación que una entidad puede abandonar a su propia discreción antes de la aceptación por el empleado.
 - (b) Una oferta de beneficios por terminación que una entidad no puede abandonar, incluyendo los beneficios proporcionados como consecuencia de la decisión de una entidad de terminar un contrato laboral de un empleado (es decir, si el empleado no tiene otra elección que aceptar lo que se le dé).
- FC259 El Consejo decidió que el factor que determina el calendario de reconocimiento es la imposibilidad de la entidad de abandonar la oferta de beneficios por terminación. En las circunstancias de (a) esto sería cuando el empleado acepta la oferta y en las circunstancias de (b) esto sería cuando la entidad comunica un plan por terminación a los empleados afectados. El Consejo concluyó que hasta que estos sucesos tengan lugar el empleador tiene discreción para evitar pagar los beneficios por terminación y, por ello, no existe un pasivo.
- FC260 Los criterios del Tema 420 relacionados con el plan por terminación son similares a los criterios de la NIC 19 antes de las modificaciones realizadas en 2011 para establecer si una entidad está demostrablemente comprometida a un plan por terminación y, por ello, debería reconocer los beneficios por terminación. Sin embargo, no había requerimientos en esa versión de la NIC 19 para comunicar el plan de terminación a los empleados. El Consejo añadió un requerimiento que especifica que una entidad no tiene una obligación presente para proporcionar beneficios por terminación hasta que ha comunicado su plan de terminación a cada uno de los empleados afectados. El Consejo también sustituyó los criterios de la NIC 19 relacionados con el plan de terminación con los del Tema 420. Aunque esos criterios eran muy similares, el Consejo concluyó que sería mejor si fueran idénticos.

Medición

- FC261 La NIC 19 antes de las modificaciones realizadas en 2011, requería que se descontasen los beneficios por terminación que pasen a ser exigibles en un plazo superior a doce meses después del periodo sobre el que se informa, pero no proporcionaba guías de medición adicionales. El Consejo modificó la norma para señalar explícitamente que la medición de los beneficios por terminación debe ser congruente con los requerimientos de medición para la naturaleza de beneficios subyacentes.

Interacción entre modificaciones, reducciones, liquidaciones, beneficios por terminación y costos de reestructuración del plan

- FC262 Al finalizar las modificaciones realizadas en 2011, el Consejo decidió que una entidad debe:
- (a) reconocer una modificación o reducción del plan cuando tenga lugar (párrafos FC154 a FC159); y
 - (b) reconocer los beneficios por terminación cuando la entidad no puede retirar ya la oferta de esos beneficios (párrafos FC258 a FC260).
- FC263 Quienes respondieron al proyecto de norma ED 2010 estaban preocupados por la contabilización de la interrelación entre las modificaciones, reducciones y liquidaciones, beneficios por terminación y reestructuraciones del plan porque a menudo tienen lugar juntos, y podría ser difícil distinguir la ganancia o pérdida que surge de cada transacción si tienen requerimientos de reconocimiento distintos o están incluidos en componentes diferentes del costo de beneficios definidos. Algunos de quienes respondieron al proyecto de norma ED 2010 sugirieron alinear el calendario de reconocimiento de importes procedentes de las modificaciones, reducciones, liquidaciones, beneficios por terminación y reestructuración del plan si están relacionados.
- FC264 Los requerimientos de la NIC 19 antes de las modificaciones realizadas en 2011 alineaban el calendario de reconocimiento de una reducción con el calendario de reconocimiento de una reestructuración relacionada, y sugirieron que cuando una entidad reconoce beneficios por terminación ésta puede también tener que contabilizar una reducción. El objetivo de estos requerimientos era asegurar que cualquier ganancia o pérdida en el momento de la reducción se reconoce al mismo tiempo como un gasto por un beneficio por terminación relacionado, procedente de una disposición de reestructuración o por ambos. En la NIC 19 antes de las modificaciones realizadas en 2011 y en la NIC 37, los criterios de reconocimiento para los beneficios por terminación y disposiciones de reestructuración eran muy similares y habrían dado lugar a beneficios por terminación y reestructuración relacionados reconociéndose juntos porque ambas requerían el reconocimiento cuando una entidad estaba demostrablemente comprometida con la transacción.
- FC265 El proyecto de norma ED 2005 propuso modificar el calendario de reconocimiento de reducciones de ser alineado con una reestructuración relacionada a serlo con un beneficio por terminación relacionado. El proyecto de norma ED 2010 no incluía esta modificación porque el Consejo estaba en el proceso de finalizar las modificaciones para los beneficios por terminación en ese momento.
- FC266 Para evitar una incongruencia en el calendario de reconocimiento para transacciones relacionadas, el Consejo decidió que:
- (a) El costo de los servicios pasados deben reconocerse en la primera de las siguientes situaciones:
 - (i) cuando tiene lugar la modificación del plan; y
 - (ii) cuando se reconocen cualesquiera costos de reestructuración o beneficios por terminación relacionados.

- (b) Los beneficios por terminación deben reconocerse en la primera de las siguientes situaciones:
 - (i) cuando la entidad ya no pueda retirar la oferta de esos beneficios; y
 - (ii) cuando se reconocen los costos de reestructuración relacionados.
- FC267 El Consejo también consideró otros enfoques, incluyendo la propuesta del proyecto de norma ED 2010 para alinear el calendario de reconocimiento de una modificación o reducción del plan con un beneficio por terminación relacionado pero no con una reestructuración relacionada. En opinión del Consejo las modificaciones realizadas en 2011 tienen las ventajas siguientes sobre otros enfoques:
- (a) Alinean el calendario de reconocimiento para transacciones relacionadas para todas combinaciones de reducciones, beneficios por terminación y reestructuraciones (lo que es congruente con los requerimientos presentes).
 - (b) Incluyen los criterios de reconocimiento independientes desarrollados para modificaciones y reducciones del plan (es decir, la modificación del plan se reconocerá cuando tenga lugar).
- FC268 El proyecto de norma ED 2005 propuso que el criterio de reconocimiento específico para los costos de reestructuración debe retirarse de la NIC 37. Si el Consejo confirma esta propuesta como parte de sus debates futuros, entonces las referencias al calendario de reconocimiento para costos de reestructuración pasarán a ser redundantes y el calendario de reconocimiento de las modificaciones y reducciones del plan se alinearán solo con el calendario de reconocimiento de los beneficios por terminación. El Consejo revisará el calendario de reconocimiento de los costos de reestructuración cuando finaliza las modificaciones de la NIC 37 procedentes del proyecto de norma ED 2005.

Transición

- FC269 Las modificaciones realizadas en 2011 son para ser aplicadas retroactivamente de acuerdo con los requerimientos generales de la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, con dos excepciones:
- (a) El importe en libros de los activos que quedan fuera del alcance de la NIC 19 no necesitan ajustarse por cambios en los costos de beneficios a los empleados que estaban incluidos en el importe en libros antes del comienzo del ejercicio contable en el que se aplicaron por primera vez las modificaciones. Por ello, las entidades pueden reconocer las ganancias y pérdidas actuariales no reconocidas anteriormente y el costo de los servicios pasados mediante el ajuste del patrimonio, en lugar de por la distribución de parte de esos ajustes contra el importe en libros de activos tales como inventarios. En opinión del Consejo, esta distribución podría haber sido costosa y habría proporcionado escaso o nulo beneficio a los usuarios.
 - (b) En los estados financieros para periodos que comiencen antes del 1 de enero de 2014, una entidad no necesita presentar información comparativa para la información a revelar requerida sobre la sensibilidad de la obligación por beneficios definidos. El Consejo propuso esta exención para proporcionar un plazo suficiente para que las entidades implementen los sistemas necesarios.

Entidades que adoptan por primera vez las NIIF

FC270 Para entidades que adoptan por primera vez las NIIF, las modificaciones realizadas en 2011 tienen que aplicarse retroactivamente como requiere la NIIF 1 *Adopción por Primera Vez de las Normas Internacionales de Información Financiera*. El Consejo incluyó una exención temporal para entidades que adopten las NIIF de utilizar el párrafo 173(b) por las mismas razones dadas en el párrafo FC269(b).

Aplicación anticipada

FC271 Las modificaciones realizadas en 2011 mejorarán la contabilidad y, en concreto, la información a revelar proporcionada por una entidad que informa en relación con su participación en planes de beneficios definidos. Además, algunas modificaciones abordan problemas existentes al aplicar la NIC 19 en la práctica. El Consejo destacó que la mayoría de las modificaciones realizadas en 2011 están permitidas por la versión anterior de la NIC 19. Por consiguiente, el Consejo permitió la aplicación anticipada de todas las modificaciones realizadas en 2011.

Resumen de los cambios entre el proyecto de norma ED 2010 y el proyecto de norma ED 2005: modificaciones emitidas en 2011

- FC272 Los principales cambios con respecto al proyecto de norma ED 2010 son:
- (a) Las modificaciones no especifican en qué parte del resultado del periodo debería presentar una entidad el componente de intereses netos. El proyecto de norma ED 2010 propuso que una entidad debería incluir el componente de los intereses netos como parte de su costo financiero en el resultado del periodo.
 - (b) Las modificaciones requieren que las ganancias y pérdidas en el momento de la liquidación se incluyan en el costo de los servicios. El proyecto de norma ED 2010 propuso que las ganancias y pérdidas en el momento de la liquidación deben incluirse en las nuevas mediciones.
 - (c) Las modificaciones no requieren la siguiente información a revelar propuesta en el proyecto de norma ED 2010:
 - (i) la obligación por beneficios definidos, excluyendo el crecimiento proyectado en salarios;
 - (ii) la sensibilidad del costo de los servicios presentes a cambios en las suposiciones actuariales; y
 - (iii) una descripción del proceso utilizado para determinar las suposiciones actuariales demográficas.
 - (d) Las modificaciones alinean el calendario de reconocimiento para las modificaciones, beneficios por terminación y costos de reestructuración del plan. El proyecto de norma ED 2010 propuso alinear el calendario de reconocimiento para las modificaciones y beneficios por terminación del plan únicamente.

- (e) Las modificaciones no:
 - (i) Combinan las categorías de beneficios a los empleados post-empleo y otros beneficios a los empleados a largo plazo, como se había propuesto en el proyecto de norma ED 2010.
 - (ii) Establecen si deben incluirse los incrementos de salarios futuros esperados al determinar si una fórmula de beneficio distribuye un nivel significativamente mayor de beneficio a años posteriores, como se había propuesto en el proyecto de norma ED 2010.
 - (iii) Incorporan la CINIIF 14 NIC 19—*El Límite de un Activo por Beneficios Definidos, Obligación de Mantener un Nivel Mínimo de Financiación y su Interacción* como se había propuesto en el proyecto de norma ED 2010.

FC273 Los principales cambios con respecto al proyecto de norma ED 2005 son:

- (a) La modificación requiere que las entidades reconozcan los beneficios por terminación cuando la entidad ya no pueda retirar una oferta de esos beneficios. El proyecto de norma ED 2005 propuso que los beneficios por terminación voluntarios deben reconocerse cuando se acepten por el empleado, y que los beneficios por terminación no voluntarios deben reconocerse cuando la entidad tenga un plan que cumpla los criterios especificados.
- (b) La modificación aclara los requerimientos de medición para los beneficios por terminación.

Convergencia con los PCGA de los EE.UU.: modificaciones emitidas en 2011

Información a revelar sobre planes multi-patronales

FC274 En marzo de 2010 el FASB anunció un proyecto nuevo para revisar la información a revelar sobre la participación de un empleador en un plan multi-patronal y desarrollar requerimientos de información a revelar que daría mejor información sobre los riesgos que una entidad afronta por participar en un plan multi-patronal. El FASB publicó una propuesta de Actualización de Normas de Contabilidad en el segundo trimestre de 2010 con requerimientos de información a revelar similar a la de los planes de beneficios definidos multi-patronales relacionados. El FASB espera emitir una Actualización de Normas de Contabilidad en 2011.

Reconocimiento del costo de los beneficios definidos

FC275 Las modificaciones realizadas en 2011 dan lugar a la medición del déficit o superávit de una entidad en un plan de beneficios definidos en el estado de situación financiera, de forma congruente con los requerimientos de los PCGA de los EE.UU. Aunque los PCGA de los EE.UU. y la NIC 19 requieren el reconocimiento inmediato de los

cambios en el pasivo (activo) por beneficios definidos neto, existen diferencias en el lugar donde se reconocen esos cambios.

- FC276 Los PCGA de los EE.UU. definen el costo por pensión periódico neto¹⁴ como el que comprende el costo corriente de los servicios, el costo de los intereses de la obligación por beneficios definidos, el rendimiento esperado de los activos del plan, amortización del costo de los servicios pasados no reconocidos (si los hubiera), ganancias o pérdidas reconocidas y amortizadas después de superar una banda de fluctuación especificada (si la hubiera), amortización de obligaciones netas iniciales no reconocidas y/o del activo neto inicial. El requerimiento de la NIC 19 para el desglose del costo de los beneficios definidos y el reconocimiento de los componentes del costo de los beneficios definidos difiere de los requerimientos de los PCGA de los EE.UU. de la forma siguiente:
- (a) *Desglose del rendimiento de los activos del plan*-Los PCGA de los EE.UU. distinguen el rendimiento esperado de los activos del plan y la diferencia entre el rendimiento esperado y el real. El enfoque de los intereses netos de la NIC 19 distingue un ingreso por intereses supuesto de los activos del plan y la diferencia entre el ingreso por intereses supuesto y los rendimientos reales.
 - (b) *Costo de los servicios pasados*-Los PCGA de los EE.UU. reconocen el costo de los servicios pasado en otro resultado integral inicialmente, y a partir de ahí reclasifican el costo de los servicios pasados de otro resultado integral al resultado del periodo en periodos posteriores. La NIC 19 requiere que el costo de los servicios pasados se incluyan junto el costo corriente de los servicios en el resultado del periodo.
 - (c) *Reclasificación*-Los PCGA de los EE.UU. requieren que la reclasificación de los importes reconocidos en otro resultado integral al resultado del periodo en periodos posteriores. La NIC 19 prohíbe la reclasificación posterior.

Beneficios por terminación

- FC277 El FASB ASC Tema 420 especifica la contabilidad de una clase de beneficios por terminación conocida como “beneficios por terminación de un solo pago”. El Tema 420 requiere que una entidad reconozca una “prima de permanencia” a lo largo del periodo de servicio de los empleados y reconozca otros beneficios por terminación cuando la entidad tiene un plan de terminación que cumple los criterios especificados. Las modificaciones realizadas en 2011 distinguen los beneficios proporcionados a cambio de servicios y los beneficios proporcionados a cambio de la terminación del contrato laboral. Una “prima de permanencia” no se clasificaría como un beneficio por terminación según la NIC 19 porque se proporciona a cambio de servicios y, por ello, se atribuiría a periodos de servicio de acuerdo con el párrafo 70 de la NIC 19.
- FC278 El FASB ASC Tema 712 especifica la contabilidad de una clase de beneficios por terminación conocida como “beneficios por terminación especiales”. El Tema 712 requiere que una entidad reconozca estos beneficios por terminación especiales cuando los empleados aceptan la oferta del empleador de beneficios por terminación. Las modificaciones realizadas a la NIC 19 en 2011 son congruentes con esos requerimientos. El Tema 712 también especifica la contabilidad de una clase de

¹⁴ FASB ASC Sección 715 30-20 *Planes de Beneficios Definidos-Glosario de Pensiones*

beneficios por terminación conocida como “beneficios por terminación contractuales”. El Tema 712 requiere que una entidad reconozca los beneficios por terminación contractuales cuando es probable que los empleados tengan derecho a beneficios y el importe pueda estimarse razonablemente. Las modificaciones realizadas en 2011 no convergen con esos requerimientos; en su lugar, la NIC 19 requiere que esos beneficios se reconozcan cuando una entidad ya no pueda retirar una oferta de esos beneficios.

FC279 El FASB ASC Tema 420 especifica que una entidad debería medir los beneficios por terminación “de un solo pago” a valor razonable (o a un importe basado en el valor razonable de los beneficios proporcionados a cambio de servicios futuros). El Consejo no alineó los requerimientos de medición de la NIC 19 para beneficios por terminación con los del Tema 420. Cuando una entidad proporciona beneficios por terminación a través de un plan de beneficios definidos post-empleo (por ejemplo, mejorando los beneficios por retiro) el Consejo concluyó que sería innecesariamente complejo especificar que una entidad debería medir los beneficios a valor razonable. Hacerlo así requeriría aislar el efecto de los cambios para el plan que surgen de la finalización de un contrato laboral, sobre una base continuada, del resto del plan.

Consideraciones costo-beneficio: modificaciones emitidas en 2011

FC280 El objetivo de los estados financieros es suministrar información acerca de la situación financiera, rendimiento y cambios en la situación financiera de una entidad, que sea útil a una amplia gama de usuarios al tomar sus decisiones económicas. Para alcanzar este objetivo, el Consejo pretende asegurar que una NIIF atenderá una necesidad importante y que los beneficios globales de la información resultante justifican los costos de proporcionarla. Aunque los costos de implementar cambios a requerimientos existentes pueden no soportarse de forma uniforme, los usuarios de los estados financieros se benefician de las mejoras en la información financiera, facilitando de ese modo el funcionamiento de los mercados de capital y crédito y la asignación eficiente de recursos en la economía.

FC281 La evaluación de los costos y beneficios es necesariamente subjetiva. Al realizar su juicio, el Consejo considera lo siguiente:

- (a) Los costos incurridos por los preparadores de estados financieros.
- (b) Los costos incurridos por sus usuarios cuando la información no está disponible.
- (c) La ventaja comparativa que los preparadores tienen al desarrollar información, cuando se compara con los costos en los que incurrirían los usuarios para desarrollar información sustitutiva.
- (d) El beneficio de una mejor toma de decisiones económicas como resultado de información financiera mejorada.
- (e) los costos de transición para los usuarios, preparadores y terceros.

FC282 El objetivo de las modificaciones realizadas en 2011 es mejorar la utilidad de la información disponible para los usuarios para su evaluación de los importes, calendario e incertidumbre de los flujos de efectivo futuros que surgen de los planes

de beneficios definidos de la entidad. Sin embargo, el Consejo también consideró el costo de la implementación de las modificaciones propuestas y su aplicación de forma continuada. Para evaluar los costos y los beneficios relacionados con las modificaciones propuestas, el Consejo se apoyó en la información recibida en reuniones con su Grupo de Trabajo sobre Beneficios a los Empleados.

- FC283 Las modificaciones deberían mejorar la capacidad de los usuarios para comprender la información financiera sobre los beneficios post-empleo:
- (a) informando de cambios en los importes en libros de las obligaciones por beneficios definidos y los cambios en el valor razonable de los activos del plan en una forma más comprensible;
 - (b) eliminando algunas opciones de reconocimiento que eran permitidas por la NIC 19, mejorando así la comparabilidad;
 - (c) aclarando los requerimientos que han dado lugar a prácticas diferentes; y
 - (d) mejorando información sobre los riesgos que surgen de la implicación de una entidad en los planes de beneficios definidos.
- FC284 Surgirán costos en la adopción y aplicación continuada de las modificaciones. Esos costos dependerán de la complejidad de los acuerdos de beneficios definidos de una entidad y las opciones de la NIC 19 que la entidad elige aplicar en el presente. Sin embargo, los costos deben ser mínimos porque para aplicar la versión anterior de la NIC 19 las entidades necesitan obtener gran parte de la información que requieren las modificaciones. Por consiguiente, el Consejo consideró que los beneficios de las modificaciones superan los costos.

Apéndice

Modificaciones a los Fundamentos de las Conclusiones de otras NIIF

Este apéndice contiene modificaciones a los Fundamentos de las Conclusiones (y apéndices relacionados) de otras NIIF que son necesarias para garantizar la congruencia con la NIC 19 y las modificaciones relacionadas con otras NIIF. En los párrafos modificados el texto nuevo está subrayado y el texto eliminado se ha tachado.

* * * * *

Las modificaciones contenidas en este apéndice cuando se emitió la NIC 19 modificada en 2011, se han incorporado a los Fundamentos de las Conclusiones de las NIIF correspondientes publicadas en este volumen.

Opiniones en contrario

Opinión en contrario de James J Leisenring y Tatsumi Yamada sobre la emisión en diciembre de 2004 de *Ganancias y Pérdidas Actuariales, Planes de Grupo e Información a Revelar (Modificaciones a la NIC 19)*¹⁵

Sr. Leisenring

- OC1 El Sr. Leisenring discrepa de la emisión de la Modificación a la NIC 19 Beneficios a los Empleados—*Ganancias y Pérdidas Actuariales, Planes de Grupo e Información a Revelar*.
- OC2 El Sr. Leisenring votó en contra porque no está de acuerdo con la supresión de la última frase en el párrafo 40 ni con la inclusión de los párrafos 41 y 42. Considera que las entidades del grupo que dan una promesa de beneficios definidos a sus empleados, deberían contabilizar esa promesa de beneficios definidos en sus estados financieros separados o individuales. Asimismo considera que los estados financieros separados o individuales, que pretendan prepararse de acuerdo con las NIIF, deberían cumplir con los mismos requerimientos que el resto de estados financieros que se preparan de acuerdo con las NIIF. Por lo tanto, no está de acuerdo con la supresión del requerimiento para las entidades de grupo de tratar los planes de beneficios definidos que comparten riesgos entre entidades bajo un mismo control como se definen los planes de beneficios definidos y la introducción en su lugar de los requerimientos del párrafo 41.
- OC3 El Sr. Leisenring destaca que se requiere a las entidades del grupo revelar información sobre el plan en su totalidad, pero no considera que la información a revelar sea un sustituto adecuado del reconocimiento y medición de acuerdo con los requerimientos establecidos en la NIC 19.

Sr. Yamada

- OC4 El Sr. Yamada discrepa de la emisión de la Modificación a la NIC 19 Beneficios a los Empleados—*Ganancias y Pérdidas Actuariales, Planes de Grupo e Información a Revelar*.
- OC5 El Sr. Yamada está de acuerdo en que debe añadirse una opción a la NIC 19 que permita a las entidades que reconozcan las ganancias y pérdidas actuariales totalmente en el periodo en que ocurren, reconocerlas fuera del resultado del periodo en un estado de ingresos y gastos reconocidos, aun cuando bajo la NIC 19 existente pueden ser reconocidas totalmente en el resultado del periodo en que se producen. El Sr. Yamada está de acuerdo en que la opción proporciona información más transparente que las opciones de reconocimiento diferido comúnmente elegidas bajo la NIC 19. Sin embargo, también considera que todas las partidas de ingreso y gasto

¹⁵ Las referencias se han actualizado.

deben reconocerse en el resultado de algún periodo. Hasta que sean así reconocidas, deben incluirse en un componente del patrimonio separado de las ganancias acumuladas. Éstas deben transferirse de un componente separado del patrimonio a ganancias acumuladas. Por lo tanto, el Sr Yamada no está de acuerdo con los requerimientos del párrafo 93D.¹⁶

- OC6 El Sr. Yamada reconoce la dificultad que supone encontrar fundamentos racionales para el reconocimiento de las ganancias y pérdidas actuariales en el resultado de periodos posteriores a su reconocimiento inicial en un estado de ingresos y gastos reconocidos cuando el plan está en funcionamiento. También reconoce que, bajo las NIIF, algunas ganancias y pérdidas se reconocen directamente en un componente separado de patrimonio, y no se reconocen posteriormente en resultados. Sin embargo, el Sr. Yamada no considera que esto justifique la ampliación de este tratamiento a las ganancias y pérdidas actuariales.
- OC7 Las ganancias y pérdidas actuariales acumuladas podrían reconocerse en resultados cuando un plan se liquide o se transfiera fuera de la entidad. El importe acumulado reconocido en un componente separado del patrimonio sería transferido a las ganancias acumuladas al mismo tiempo. Esto sería coherente con el tratamiento de las diferencias de conversión en subsidiarias que tienen una moneda de medición distinta de la moneda de presentación del grupo.
- OC8 Por ello, el Sr. Yamada considera que los requerimientos del párrafo 93D quieren decir que la opción no es una mejora en la información financiera dado que permite que las ganancias y pérdidas sean excluidas permanentemente de los resultados y todavía ser reconocidas inmediatamente como ganancias acumuladas.

¹⁶ Las modificaciones de la NIC 19 realizadas en 2011 eliminaron el párrafo 93D.

Opinión en contrario de Jan Engström y Tatsumi Yamada sobre la emisión en junio 2011 de la NIC 19 modificada

Sr Engström

- OC1 El Sr Engström votó en contra de las modificaciones realizadas por la NIC 19 en 2011. El proyecto era de alcance limitado centrado en favorecer la presentación del beneficio post-empleo completo en el estado de situación financiera y la eliminación del enfoque de la banda de fluctuación.
- OC2 En opinión del Sr. Engström, durante el proyecto ha pasado a quedar crecientemente claro que es muy necesaria una revisión de los principios de medición -algo no incluido en el limitado alcance del proyecto. Durante la reciente crisis financiera la obligación por beneficios definidos podría ser un 50 por ciento mayor en una empresa en comparación con una obligación por beneficios definidos idéntica en otra empresa que opera en un país colindante, con parámetros macroeconómicos iguales básicamente, debido a las imperfecciones de los requerimientos de medición de la NIC 19.
- OC3 En opinión del Sr. Engström, las modificaciones a la NIC 19 realizadas en 2011 introducen algunos cambios radicales a partir de un punto de vista de principios, al no requerir que algunos ingresos y gastos verdaderamente relacionados con las actividades de la compañía se presenten alguna vez en el resultado del periodo, prohibiendo realmente esta presentación. Los ajustes de la obligación por beneficios definidos, y de los activos del plan, han sido para muchas compañías de un importe significativo y presentando los ingresos y gastos procedentes de estos ajustes solo en otro resultado integral este proyecto continúa la erosión gradual del concepto de resultado del periodo.
- OC4 El Sr. Engström no ve razones por las que el componente de nuevas mediciones podría no ser posteriormente reclasificado al resultado del periodo sobre una base razonable de forma congruente con las suposiciones utilizadas para medir la obligación por beneficios definidos.
- OC5 El Sr. Engström sería partidario de una revisión integral de la NIC 19, incluyendo una revisión de la medición, y preferiría que la presentación se decidiera solo después de que el IASB haya tomado una postura sobre qué es el resultado del periodo, qué es otro resultado integral y qué debe reclasificarse posteriormente en el resultado del periodo.
- OC6 Como consecuencia de estas modificaciones realizadas en la NIC 19, y de la opción introducida en la NIIF 9 *Instrumentos Financieros*, algunos importes significativos pueden no presentarse nunca en el resultado del periodo. La NIIF 9 introdujo una opción de presentar algunas ganancias y pérdidas de instrumentos de patrimonio no mantenidos para negociar en otro resultado integral, sin una reclasificación posterior al resultado del periodo. En opinión del Sr. Engström, estas decisiones ad hoc recientes llevan a la información financiera de facto hacia un estado del resultado único, puesto que algunas cuestiones verdaderamente relacionadas con las actividades de una compañía nunca se presentarán en el resultado del periodo.

Sr. Yamada

- OC7 El Sr Yamada votó en contra de las modificaciones realizadas por la NIC 19 en 2011.
- OC8 El Sr. Yamada está de acuerdo con la opinión del Consejo del párrafo FC70 de que el reconocimiento inmediato de todos los cambios en el valor razonable de los activos del plan y en la obligación por beneficios definidos en el periodo en el que esos cambios tienen lugar proporciona información que es más relevante para los usuarios de los estados financieros que la información proporcionada por el reconocimiento diferido. El Sr. Yamada también está de acuerdo en que el reconocimiento inmediato proporciona una representación más fidedigna de los planes de beneficios definidos y es más fácil de comprender para un usuario.
- OC9 Sin embargo, el Sr, Yamada no está de acuerdo con:
- el desglose del costo de los beneficios definidos (véase el párrafo OC10);
 - la definición del interés neto y las nuevas mediciones del pasivo (activo) por beneficios definidos neto (véanse los párrafos OC11 a OC14); y
 - la presentación de las nuevas mediciones del pasivo (activo) por beneficios definidos neto en otro resultado integral (véanse los párrafos OC15 a OC17).

Desglose del costo de los beneficios definidos

- OC10 En opinión del Sr. Yamada el desglose del costo de los beneficios definidos en componentes (es decir, el costo de los servicios, interés neto y nuevas mediciones) en el resultado del periodo y en otro resultado integral del párrafo 120 no es congruente con la presentación de los activos del plan y la obligación por beneficios definidos en el estado de situación financiera. En su opinión, para ser congruente con la presentación de un pasivo (activo) por beneficios definidos neto en el estado de situación financiera, la presentación de los cambios en el pasivo (activo) por beneficios definidos neto debe ser un importe neto único presentado en el resultado del periodo. Por ello, no está de acuerdo con que el párrafo 134 no especifique la forma de presentar el costo de los servicios y el interés neto del pasivo (activo) por beneficios definidos neto. Él comprende la utilidad de la información desglosada, pero considera que una forma apropiada de proporcionar información sobre los componentes del costo de los beneficios definidos es mostrarlos en las notas a los estados financieros.

Definición de interés neto y nuevas mediciones sobre el pasivo (activo) de beneficios definidos neto

- OC11 El Sr. Yamada no ve principios tras el desglose descrito en el párrafo 120 (es decir, el costo de los servicios, interés neto y nuevas mediciones). En particular, en su opinión el enfoque para calcular el interés neto sobre el pasivo (activo) por beneficios definidos neto no es una mejora en la información financiera.
- OC12 En opinión del Sr. Yamada no existe razón para requerir que el componente del rendimiento sobre los activos del plan se presente en el resultado del periodo a determinar utilizando la tasa utilizada para descontar la obligación por beneficios definidos tal como se encuentra en el párrafo 125. Él está de acuerdo con las preocupaciones de quienes respondieron resumidas en el párrafo FC82 de que los

activos del plan pueden estar formados por tipos diferentes de inversiones, y que “el rendimiento sobre bonos corporativos de alta calidad sería arbitrario y no representaría fielmente el rendimiento que requieren o esperan los inversores de cada tipo de activo”. Por ello, en su opinión, no proporciona información más útil para utilizar la tasa usada para descontar la obligación por beneficios definidos en lugar del requerimiento previo de utilizar el rendimiento esperado sobre los activos del plan.

- OC13 El Sr. Yamada no está de acuerdo con que el Consejo debería requerir que “utilizar la misma tasa [para activos del plan] que la utilizada para descontar el pasivo [como] un enfoque práctico que ... no requeriría que una entidad realice un juicio subjetivo sobre la forma de dividir el rendimiento de los activos del plan en un componente de interés y una nueva medición (párrafo FC82)” Está de acuerdo en que determinar el “rendimiento esperado sobre los activos del plan” que se utiliza por la versión anterior de la NIC 19 requiere un juicio por parte de la gerencia, pero no significa que el “rendimiento esperado de los activos del plan” sea no fiable. En su opinión, estimar el “rendimiento esperado de los activos del plan” requiere el mismo grado de juicio que para otras estimaciones contables.
- OC14 En opinión del Sr. Yamada, no existe una explicación clara sobre la naturaleza del componente de las nuevas mediciones, ni sobre la razón por la que el desglose de este importe es inapropiado. En la versión previa de la NIC 19, las ganancias y pérdidas actuariales sobre los activos del plan estaban definidas como ajustes de experiencia, es decir los efectos de las diferencias entre las suposiciones actuariales previas (el rendimiento esperado de los activos) y lo que realmente ocurrió. Sin embargo, el párrafo FC86 explica la naturaleza del componente de las nuevas mediciones como un residuo después de determinar el costo de los servicios y los componentes del interés neto, y reexpresando simplemente la definición de nuevas mediciones del párrafo 7.

Presentación de las nuevas mediciones en otro resultado integral

- OC15 El párrafo FC88 establece que el razonamiento del Consejo de que el componente de la nueva medición debe presentarse en otro resultado integral porque “aunque los cambios incluidos en el componente de las nuevas mediciones pueden proporcionar más información sobre la incertidumbre y riesgo de los flujos de efectivo futuros, proporcionan menos información sobre el importe y calendario probables de esos flujos de efectivo”. El Sr. Yamada no está de acuerdo con ese razonamiento porque, en su opinión, el rendimiento sobre los activos del plan real proporciona información sobre el rendimiento de los activos del plan durante el periodo, pero el desglose del rendimiento real por ingresos por intereses y un componente de nuevas mediciones no proporciona información sobre el importe y calendario probable de los flujos de efectivo futuros. Por ello, en su opinión, no representa fielmente el rendimiento de los activos del plan si los rendimientos reales de éstos en exceso sobre el ingreso por intereses de dichos activos se presentan en otro resultado integral y no en el resultado del periodo cuando tengan lugar. En su lugar, todos los componentes deben presentarse en el resultado del periodo cuando tienen lugar. Por ello, no está de acuerdo con el párrafo 120(c). En su opinión el importe que representa las nuevas mediciones no tiene una característica definida con claridad que justifica su presentación en otro resultado integral.

- OC16 El Sr. Yamada destaca que la definición de interés neto sobre el pasivo (activo) por beneficios definidos neto da lugar a la diferencia entre la tasa utilizada para descontar la obligación por beneficios definidos aplicada a los activos del plan y el rendimiento real de dichos activos que se presentan en otro resultado integral. Para ello, elimina del resultado del periodo los efectos de las diferencias entre el rendimiento real de los activos del plan y la tasa aplicada a la obligación por beneficios definidos. En su opinión la eliminación de estas diferencias introduce un tipo de mecanismo de alisamiento. Por ello, en su opinión, la propuesta no es una mejora sobre la versión anterior de la NIC 19.
- OC17 Dado que el Consejo decidió presentar parte del costo de los beneficios definidos (es decir, las nuevas mediciones) en otro resultado integral, es de la opinión de que el Consejo debería haber conservado la idea de ganancias y pérdidas actuariales de la versión anterior de la NIC 19 (párrafos 93A a 93D) en lugar de introducir una idea similar pero no claramente mejor de “nuevas mediciones”. Esto significaría que el rendimiento esperado de los activos del plan se reconoce en el resultado del periodo y la diferencia entre el rendimiento esperado de los activos del plan y el rendimiento real de dichos activos se reconoce en otro resultado integral. Tal como señalaba el párrafo OC15, en opinión del Sr. Yamada, esta diferencia proporciona mejor información que el componente de nueva medición revisado.

Modificaciones a las guías establecidas en otras NIIF

Las siguientes modificaciones a las guías establecidas en otras NIIF son necesarias para garantizar la congruencia con la versión revisada de la NIC 19. En los párrafos modificados, el texto nuevo está subrayado y el texto eliminado se ha tachado

* * * * *

Las modificaciones contenidas en este apéndice cuando la NIC 19, modificada en 2011, fue emitida han sido incorporadas en las guías de implementación de las NIIF 1 a 1 y NIC 1 y los ejemplos ilustrativos que acompañan a la NIC 34 y la CINIIF 14 publicadas el 16 de junio de 2011.

Tabla de Concordancias

Esta tabla muestra las correspondencias entre los contenidos de la versión suprimida de la NIC 19 (revisada en 2004) y la NIC 19 modificada en 2011. Se considera que los párrafos corresponden si tratan de forma amplia la misma materia aún cuando la orientación pueda diferir.

Párrafo de la NIC 1 suprimido	Párrafo de la NIC 19 (2011)
Objetivo	1
1–6	2–7
7	8
8	9
9	Ninguno
10	11, 12
11–23	13–25
24	26
25	27, 28
26–28	29–31
29	32, 33
30	34 y 148
31	35
32	36
32A	37
32B	Ninguno
33	38
34–34B	40–42 y 149
35	Eliminado en una modificación previa de la NIC 19
36–38	43–45
39–42	46–49
43–47	50–54
48–50	55–57
51	60
52, 53	61, 62
54	63
55	Ninguno
56, 57	58, 59

Párrafo de la NIC 1 suprimido	Párrafo de la NIC 19 (2011)
58	64
58A, 58B	Ninguno
59	65
60	Ninguno
61, 62	120, 121
63	66
64–66	67–69
67–71	70–74
72–77	75–80
78–81	83–86
82	Ninguno
83	87
84	90
85	88
86	89
87	95
88–90	96–98
91	92–94
92–93D	Ninguno
94	128
95	Ninguno
96, 97	Ninguno
98	108
99, 100	Ninguno
101	107
102–104	113–115
104A–104D	116–119
105, 106	Ninguno
107	130
108	Ninguno
109	109, 110
110	99
111	105

Párrafo de la NIC 1 suprimido	Párrafo de la NIC 19 (2011)
111A	Ninguno
112	111
113	112
114	101
115	Ninguno
116–119	131–134
120	135
120A(a)	Ninguno
120A(b)	139(a)
120A(c),(e),(g),(h)	140, 141
120A(d)	138
120A(f), (i)	Ninguno
120A(j), (k)	142, 143
120A(l), (m)	Ninguno
120A(n)	144
120A(o),(p)	Ninguno
120A(q)	147(b)
121	139(a)
122	138
123	148
124, 125	151, 152
126–131	153–158
132	159
133, 134	165–167
135	161
136	160 y 164
137	Ninguno
138	168
139, 141	Ninguno
142, 143	171
144–152	Eliminado en una modificación previa de la NIC 19
153–161	Ninguno

Párrafo de la NIC 1 suprimido	Párrafo de la NIC 19 (2011)
Ninguno	10, 39, 81, 82, 91, 100, 102–104, 106, 122, 123–126, 127, 129, 136, 137, 139(b), 139(c), 145, 146, 147(a), 147(c), 150, 162, 163, 169, 170, 172, 173

