

NICSP 39—BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

Reconocimiento

Esta Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público (NICSP) se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 19, *Beneficios a los Empleados*, publicada por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). En la presente publicación del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB) de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) se reproducen extractos de la NIC 19 con autorización de la Fundación de Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS).

El texto aprobado de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) es el publicado por el IASB en idioma inglés, pudiéndose obtener ejemplares del mismo, en el Departamento de Publicaciones del IASB: IFRS Publications Department, First Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

E-mail: publications@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

Las NIIF, las NIC, los Proyectos de Norma y otras publicaciones del IASB son propiedad intelectual de la Fundación IFRS.

“IFRS,” “IAS” “IASB,” “IFRS Foundation”, “International Accounting Standards” y “International Financial Reporting Standards” son marcas registradas de la Fundación IFRS y no deben utilizarse sin el consentimiento de la Fundación IFRS.

NICSP 39—BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

Historia de la NICSP

Esta versión incluye las modificaciones introducidas en las NICSP emitidas hasta el 31 de enero de 2017.

La NICSP 39, *Beneficios a los Empleados*, fue emitida en julio de 2016

Julio de 2016

NICSP 39—BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

ÍNDICE

	Párrafo
Objetivo	1
Alcance	2-7
Definiciones	8
Beneficios a los empleados a corto plazo	9-25
Reconocimiento y medición	11-24
Información a revelar	25
Beneficios post-empleo-Distinción entre planes de	
contribuciones definidas y planes de beneficios definidos	26-51
Planes multi-patronales	32-39
Planes de beneficios definidos que comparten riesgos entre entidades bajo control común	40-43
Planes gubernamentales	44-47
Beneficios asegurados	48-51
Beneficios post-empleo- Planes de contribuciones definidas	52-56
Reconocimiento y medición	53-54
Información a revelar	55-56
Beneficios post-empleo- Planes de beneficios definidos	57-154
Reconocimiento y medición	58-67
Reconocimiento y medición- Valor presente del costo de los servicios pasados y ganancias y pérdidas en el momento de la liquidación	101-114
Reconocimiento y medición—Activos del plan	115-121
componentes del costo por beneficios definidos	122-132
Presentación	133-136
Información a revelar	137-154
Otros beneficios a largo plazo a los empleados	155-161

NICSP 39—BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

Reconocimiento y medición	158-160
Información a revelar	161
Beneficios por terminación	162-174
Reconocimiento	168-171
Medición	172-173
Información a revelar	174
Disposiciones transitorias	175
Fecha de vigencia	176-177
Derogación y sustitución de la NICSP 25 (2008)	178
Apéndice A: Guía de aplicación	
Apéndice B: Modificaciones a otras NICSP	
Fundamentos de las conclusiones	
Comparación con la NIC 19	

La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público 39, *Beneficios a los Empleados*, está contenida en los párrafos 1 a 178. Todos los párrafos tienen la misma autoridad. La NICSP 39 debe ser entendida en el contexto de su objetivo, de los Fundamentos de las conclusiones, del *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público* y del *Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público*. La NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, facilita un criterio para seleccionar y aplicar las políticas contables en ausencia de guías específicas.

Objetivo

1. El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable y la información a revelar sobre los beneficios a los empleados. La Norma requiere que una entidad reconozca:
 - (a) un pasivo cuando un empleado ha prestado servicios a cambio de beneficios a los empleados que deban pagarse en el futuro; y
 - (b) un gasto cuando la entidad consume los beneficios económicos o el servicio potencial procedente del servicio prestado por un empleado a cambio de los beneficios a los empleados.

Alcance

2. **Esta Norma se aplicará por un empleador para contabilizar todos los beneficios a los empleados, excepto las transacciones basadas en acciones (véase la normativa contable internacional o nacional aplicable a las transacciones basadas en acciones).**
3. Esta Norma no trata la presentación sobre los planes de beneficios por retiro de los empleados (ver la normativa contable internacional o nacional aplicable a los planes de beneficio por retiro de los empleados). Esta Norma no trata los beneficios proporcionados por los programas combinados de seguridad social que no sean una contraprestación a cambio de los servicios prestados por los empleados o antiguos empleados de las entidades del sector público.
4. Los beneficios a los empleados a los que se aplica esta Norma comprenden los que proceden de:
 - (a) planes u otro tipo de acuerdos formales celebrados entre una entidad y sus empleados, ya sea individualmente, con grupos particulares de empleados o con sus representantes;
 - (b) requerimientos legales establecidos, o por acuerdos del sector industrial, por los que las entidades están obligadas a contribuir a planes nacionales, estatales, sectoriales u otro tipo de planes multipatronales, o cuando las entidades están obligadas a contribuir a un programa combinado de la seguridad social; o
 - (c) las prácticas informales que generan obligaciones implícitas. Estas prácticas informales dan lugar a obligaciones implícitas, cuando la entidad no tenga alternativa realista diferente de la de pagar los beneficios a los empleados. Un ejemplo de una obligación implícita es cuando un cambio en las prácticas informales de la entidad causaría un daño inaceptable en las relaciones con los empleados.
5. Los beneficios a los empleados comprenden:

- (a) los beneficios a los empleados a corto plazo, tales como los siguientes, si se esperan liquidar totalmente antes de los doce meses posteriores al final del periodo sobre el que se informa en el que los empleados presten los servicios relacionados:
 - (i) sueldos, salarios y contribuciones a la seguridad social;
 - (ii) ausencias remuneradas anuales, ausencias remuneradas por enfermedad;
 - (iii) participación en ganancias e incentivos; y
 - (iv) beneficios no monetarios a los empleados actuales (tales como atenciones médicas, alojamiento, automóviles y entrega de bienes y servicios gratuitos o parcialmente subvencionados);
 - (b) Beneficios post-empleo, tales como los siguientes:
 - (i) beneficios por retiro (por ejemplo, pensiones y pagos únicos por retiro); y
 - (ii) otros beneficios post-empleo, tales como los seguros de vida y los beneficios de atención médica posteriores al empleo;
 - (c) otros beneficios a los empleados a largo plazo, tales como los siguientes:
 - (i) las ausencias retribuidas a largo plazo, tales como vacaciones tras largos periodos de servicio o años sabáticos;
 - (ii) los premios por antigüedad u otros beneficios por largo tiempo de servicio; y
 - (iii) los beneficios por incapacidad a largo plazo; y
 - (d) beneficios por terminación.
6. Los beneficios a los empleados comprenden los proporcionados a los empleados o sus dependientes y pueden ser liquidados mediante pagos (o el suministro de bienes o servicios) realizados directamente a los empleados, a sus cónyuges, hijos u otras personas dependientes de aquéllos, o a terceros, tales como compañías de seguros.
7. Un empleado puede prestar servicios en la entidad a tiempo completo, a tiempo parcial, de forma permanente, ocasional o temporal. Para los propósitos perseguidos por esta Norma, el término empleados incluye al personal clave de la gerencia tal y como se define en la NICSP 20, *Información a Revelar sobre Partes Relacionadas*.

Definiciones

8. Los siguientes términos se usan en esta Norma con los significados que a continuación se especifican:

Definiciones de beneficios a los empleados

Beneficios a los empleados (Employee benefits) son todas las formas de contraprestación concedida por una entidad a cambio de los servicios prestados por los empleados o por indemnizaciones por cese.

Beneficios a los empleados a corto plazo (Short-term employee benefits) son beneficios a los empleados (diferentes de las indemnizaciones por cese) que se espera liquidar totalmente antes de los doce meses siguientes al final del periodo anual sobre el que se informa en el que los empleados hayan prestado los servicios relacionados.

Beneficios post-empleo (Post-employment benefits) son beneficios a los empleados (diferentes de las indemnizaciones por cese y beneficios a los empleados a corto plazo) que se pagan después de completar su periodo de empleo.

Otros beneficios a los empleados a largo plazo (Other long-term employee benefits) son todos los beneficios a los empleados diferentes de los beneficios a los empleados a corto plazo, beneficios posteriores al periodo de empleo e indemnizaciones por cese.

Beneficios por terminación (Termination benefits) son los beneficios a los empleados proporcionados por la terminación del periodo de empleo de un empleado como consecuencia de:

- (a) la decisión de la entidad de finalizar el contrato de un empleado antes de la edad normal de retiro; o
- (b) la decisión del empleado de aceptar una oferta de beneficios a cambio de la terminación de un contrato de empleo.

Definiciones relacionadas con la clasificación de los planes

Planes de beneficios post-empleo (Post-employment benefit plans) son acuerdos, formales o informales, en los que una entidad se compromete a suministrar beneficios a uno o más empleados tras la terminación de su periodo de empleo.

Planes de contribuciones definidas (Defined contribution plans) son planes de beneficios post-empleo, en los cuales la entidad realiza contribuciones de carácter predeterminado a una entidad separada (un fondo) y no tiene obligación legal ni implícita de realizar contribuciones adicionales, en el caso de que el fondo no tenga suficientes activos para

atender los beneficios a los empleados que se relacionen con los servicios que éstos han prestado en el periodo presente y en los anteriores.

Planes de beneficios definidos (Defined benefit plans) son planes de beneficios post-empleo diferentes de los planes de contribuciones definidas.

Planes multi-patronales (Multi-employer plans) son planes de contribuciones definidas (diferentes de los planes gubernamentales) o de los de beneficios definidos (diferentes de los planes gubernamentales), en los cuales:

- (a) se juntan los activos aportados por distintas entidades que no están bajo control común; y
- (b) se utilizan dichos activos para proporcionar beneficios a los empleados de más de una entidad, teniendo en cuenta que tanto las contribuciones como los niveles de beneficios se determinan sin tener en cuenta la identidad de la entidad, ni de los empleados cubiertos por el plan.

Planes gubernamentales (State plans) son planes establecidos por la legislación y que operan como si fuesen planes multi-patronales para todas las entidades en las categorías económicas establecidas por la legislación.

Definiciones relacionadas con el pasivo (activo) por beneficios definidos neto

El pasivo (activo) por beneficios definidos neto [net defined benefit liability (asset)] es el déficit o superávit, ajustado por los efectos de limitar un activo por beneficios definidos neto a un techo del activo.

El déficit o superávit (deficit or surplus) es:

- (a) el valor presente de la obligación por beneficios definidos menos
- (b) el valor razonable de los activos del plan (si los hubiera).

El techo del activo (asset ceiling) es el valor presente de cualesquiera beneficios económicos disponibles en forma de reembolsos del plan o reducciones en las contribuciones futuras al mismo.

El valor presente de una obligación por beneficios definidos (present value of a defined benefit obligation) es el valor presente, sin deducir los activos del plan, de los pagos futuros esperados que son necesarios para liquidar las obligaciones derivadas de los servicios prestados por los empleados en el periodo presente y en los anteriores.

Los activos del plan (Plan assets) comprenden:

- (a) activos poseídos por un fondo de beneficios a largo plazo para los empleados; y
- (b) las pólizas de seguro que cumplen los requisitos.

Los activos mantenidos por un fondo de beneficios a largo plazo para los empleados (Assets held by a long-term employee benefit fund) son activos (diferentes de los instrumentos financieros no transferibles emitidos por la entidad que informa) que:

- (a) son poseídos por una entidad (un fondo) que está separada legalmente de la entidad que presenta sus estados financieros, y existen solamente para pagar o financiar beneficios para los empleados; y
- (b) están disponibles para ser usados solo con el fin de pagar o financiar beneficios a los empleados, no están disponibles para hacer frente a las deudas con los acreedores de la entidad que informa (ni siquiera en caso de quiebra) y no pueden retornar a esta entidad salvo cuando:
 - (i) los activos que quedan en el plan son suficientes para cumplir todas las obligaciones relacionadas con los beneficios de los empleados del plan o de la entidad que informa; o
 - (ii) los activos retornen a la entidad que informa para reembolsarla por los beneficios a los empleados ya pagados.

Una **póliza de seguro que cumple los requisitos (qualifying insurance policy)** es una póliza de seguro¹ emitida por un asegurador que no es una parte relacionada con la entidad que informa (según se la define en la NICSP 20), cuando las indemnizaciones provenientes de la póliza:

- (a) solo pueden usarse para pagar o financiar beneficios para los empleados en virtud de un plan de beneficios definidos; y
- (b) no están disponibles para los acreedores de la entidad que informa (ni siquiera en caso de quiebra) y no pueden ser pagadas a esta entidad, a menos que:
 - (i) las indemnizaciones representan activos excedentes que no son necesarios para que la póliza cumpla con todas las obligaciones relacionadas con el plan de beneficios de los empleados; o

¹ Una póliza de seguro apta no es necesariamente un contrato de seguro (véase la norma nacional o internacional correspondiente que trate los contratos de seguro).

- (ii) las indemnizaciones retornan a la entidad que informa para reembolsarla por beneficios a los empleados ya pagados.

Definiciones relacionadas con el costo de los beneficios definidos

Costo del servicio (Service cost) comprende:

- (a) costo de los servicios presente que es el incremento, en el valor presente de una obligación por beneficios definidos, que procede de servicios prestados por los empleados en el periodo presente;
- (b) costo de servicios pasados que es el cambio en el valor presente de la obligación por beneficios definidos por servicios prestados por los empleados en periodos anteriores, procedentes de una modificación del plan (la introducción o retirada de un plan de beneficios definidos o cambios en éste) o una reducción (una reducción significativa por la entidad en el número de empleados cubiertos por un plan); y
- (c) las ganancias o pérdidas en el momento de la liquidación.

Interés neto sobre el pasivo (activo) por beneficios definidos neto [Net interest on the net defined benefit liability (asset)] es el cambio durante el periodo en el pasivo (activo) por beneficios definidos neto que surge del paso del tiempo.

Nuevas mediciones del pasivo (activo) por beneficios definidos neto [Remeasurements of the net defined benefit liability (asset)] comprenden:

- (a) ganancias y pérdidas actuariales;
- (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 los importes incluidos en el interés neto sobre el pasivo (activo) por beneficios definidos neto.

Ganancias y pérdidas actuariales (Actuarial gains and losses) son cambios en el valor presente de la obligación por beneficios definidos procedente de:

- (a) los ajustes por experiencia (los efectos de las diferencias entre las suposiciones actuariales previas y los sucesos efectivamente ocurridos en el plan); y
- (b) los efectos de cambios en las suposiciones actuariales.

El rendimiento de los activos del plan (return on plan assets) es el interés, dividendos y otros ingresos que provienen de los activos del plan, junto con las ganancias o pérdidas realizadas y no realizadas de los activos del plan, menos:

- (a) los costos de gestión de los activos del plan; y
- (b) los impuestos por pagar por el plan por sí mismo, distintos de los impuestos incluidos en los supuestos actuariales utilizados para medir el valor presente de la obligación por beneficios definidos.

Una **liquidación (settlement)** es una transacción que elimina todas las obligaciones legales o implícitas posteriores para una parte o para todos los beneficios proporcionados según un plan de beneficios definidos, distinta de un pago de beneficios a los empleados o en nombre de éstos que está establecida en las condiciones del plan e incluida en los supuestos actuariales.

Beneficios a los empleados a corto plazo

9. Los beneficios a los empleados a corto plazo incluyen elementos tales como los siguientes, si se esperan liquidar totalmente antes de doce meses después del final del periodo sobre el que se informa en el que los empleados presten los servicios relacionados:
 - (a) sueldos, salarios y contribuciones a la seguridad social;
 - (b) derechos por permisos retribuidos y ausencia retribuida por enfermedad;
 - (c) participación en ganancias e incentivos; y
 - (d) beneficios no monetarios a los empleados actuales (tales como atenciones médicas, alojamiento, automóviles y entrega de bienes y servicios gratuitos o parcialmente subvencionados).
10. Una entidad no necesita reclasificar un beneficio a los empleados a corto plazo si las expectativas de la entidad sobre el calendario de la liquidación cambian temporalmente. Sin embargo, si las características del beneficio cambian (tales como un cambio de un beneficio no acumulativo a uno acumulativo) o si un cambio en las expectativas del calendario de liquidación no es temporal, entonces la entidad considerará si el beneficio todavía cumple la definición de beneficios a los empleados a corto plazo.

Reconocimiento y medición

Todos los beneficios a corto plazo

11. **Cuando un empleado haya prestado sus servicios a una entidad durante un periodo contable, ésta reconocerá el importe sin descontar los**

beneficios a los empleados a corto plazo que se espera sean pagados por tales servicios:

- (a) **como un pasivo (gasto acumulado o devengado), después de deducir cualquier importe ya satisfecho.** Si el importe pagado es superior al importe sin descontar de los beneficios, una entidad reconocerá la diferencia como un activo (pago anticipado de un gasto) en la medida que el pago por adelantado vaya a dar lugar, por ejemplo, a una reducción en los pagos a efectuar en el futuro o a un reembolso en efectivo.
 - (b) **Como un gasto, a menos que otra Norma requiera o permita la inclusión de los mencionados beneficios en el costo de un activo (véase, por ejemplo, la NICSP 12, *Inventarios*, y la NICSP 17, *Propiedades, Planta y Equipo*).**
12. **En los párrafos 13, 16 y 19 se explica la forma en que una entidad aplicará el párrafo 11 a los beneficios a los empleados a corto plazo en forma de ausencias retribuidas, participación en ganancias y planes de incentivos.**

Ausencias retribuidas a corto plazo

- 13. **Una entidad reconocerá el costo esperado de los beneficios a los empleados a corto plazo en forma de ausencias retribuidas, según el párrafo 11 de la siguiente forma:**
 - (a) **en el caso de ausencias retribuidas cuyos derechos se van acumulando, a medida que los empleados prestan los servicios que incrementan su derecho a ausencias retribuidas en el futuro; y**
 - (b) **en el caso de ausencias retribuidas no acumulativas, cuando las mismas se hayan producido.**
- 14. Una entidad puede pagar a los empleados dándoles el derecho a ausentarse por razones muy variadas, incluyendo vacaciones, enfermedad o incapacidad transitoria, maternidad o paternidad, pertenencia a jurados y realización del servicio militar. Los derechos que pueden dar lugar a las ausencias son de dos categorías:
 - (a) acumulativos; y
 - (b) no acumulativos.
- 15. Las ausencias retribuidas acumuladas son aquéllas cuyo disfrute se aplaza, de forma que pueden ser utilizadas en períodos futuros si en el presente no se ha hecho uso del derecho correspondiente. Las ausencias retribuidas con derechos de carácter acumulativo pueden ser irrevocables (en otras palabras, los empleados tienen derecho a recibir una compensación en efectivo por las no disfrutadas en caso de abandonar la entidad) o no irrevocables (cuando los

empleados no tienen derecho a recibir una compensación en efectivo por las no disfrutadas en caso de abandonar la entidad). Una obligación surge a medida que los empleados prestan servicios que incrementan su derecho a ausencias retribuidas en el futuro. La obligación existe, y se ha de reconocer, incluso cuando las ausencias remuneradas son no irrevocables, aunque la posibilidad de que los empleados puedan abandonar la entidad antes de utilizar un derecho acumulativo no irrevocable afecta a la medición de la obligación correspondiente.

16. **Una entidad medirá el costo esperado de las ausencias retribuidas acumuladas, en función de los importes adicionales que espera pagar como consecuencia de los derechos no utilizados que tiene acumulados al final del periodo sobre el que se informa.**
17. El método especificado en el párrafo anterior mide las obligaciones según los importes de los pagos adicionales que la entidad espera realizar, solo por el hecho de que el derecho a las ausencias retribuidas es acumulativo. En muchos casos, una entidad puede no necesitar hacer cálculos detallados para estimar que no tiene obligaciones significativas por ausencias retribuidas no utilizadas. Por ejemplo, es probable que una obligación por ausencias por enfermedad sólo sea significativa si existe el entendimiento, formal o informal, de que ausencias por enfermedad retribuidas no utilizadas puedan ser disfrutadas como vacaciones anuales pagadas.
18. Los derechos correspondientes a permisos remunerados no acumulativos no se trasladan al futuro; caducan si no son utilizados enteramente en el periodo corriente y no dan a los empleados el derecho de cobrar en efectivo los derechos no utilizados en caso de abandonar la entidad. Este es el caso más común en las ausencias retribuidas por enfermedad (en la medida en que los derechos no usados en el pasado no incrementen los derechos futuros) por maternidad o paternidad y en los de ausencias retribuidas por pertenencia a un jurado o por servicio militar. Una entidad no reconocerá pasivos o gastos hasta el momento del permiso, puesto que los servicios prestados por los empleados no aumentan el importe del beneficio.

Participación en ganancias y planes de incentivos

19. **De acuerdo con el párrafo 11, una entidad reconocerá el costo esperado de la participación en ganancias o de los planes de incentivos por parte de los trabajadores cuando, y sólo cuando:**
 - (a) **la entidad tiene una obligación presente, legal o implícita, de hacer tales pagos como consecuencia de sucesos ocurridos en el pasado; y**
 - (b) **pueda realizarse una estimación fiable de la obligación.**

Existe una obligación presente cuando, y solo cuando, la entidad no tiene otra alternativa objetiva que realizar los pagos.

20. En el sector público, algunas entidades tienen planes de incentivos que están relacionados con objetivos de prestación de servicios o aspectos de rendimiento financiero. De acuerdo con esos planes, los empleados reciben cantidades específicas, dependiendo de una evaluación de su contribución a la consecución de los objetivos de la entidad o un segmento de ésta. En algunos casos, estos planes pueden ser para grupos de empleados, por ejemplo cuando el rendimiento se evalúa para algunos o todos los empleados de una parte determinada de la entidad, en vez de sobre criterios individuales. Debido a los objetivos de las entidades del sector público, los planes de participación en las ganancias son mucho menos frecuentes en el sector público que en las entidades con ánimo de lucro. Sin embargo, es probable que sean un aspecto de la remuneración de los empleados en segmentos de entidades del sector público que operan sobre bases comerciales. Algunas entidades del sector público pueden no operar sobre esquemas de participación en las ganancias, pero pueden evaluar el rendimiento frente a medidas basadas en aspectos financieros como la generación de flujos de ingresos y la consecución de objetivos presupuestarios. Algunos planes de incentivos pueden suponer pagos a todos los empleados que hayan prestado servicios de empleo en un periodo sobre el que se informa, incluso aunque ellos hayan abandonado la entidad antes del final del periodo sobre el que se informa. Sin embargo, según otros planes de incentivos, los empleados solo reciben pagos si permanecen en la entidad durante un periodo de tiempo determinado, por ejemplo, un requerimiento de que los empleados presten servicios por la totalidad del periodo sobre el que se informa. Estos planes crean una obligación implícita a medida que los empleados prestan los servicios que incrementa el importe a pagar si permanecen en servicio hasta el final del periodo especificado. La medición de esta obligación implícita refleja la posibilidad de que algunos de los empleados puedan abandonar la entidad sin recibir los pagos por participación en las ganancias. El párrafo 22 proporciona condiciones adicionales que han de satisfacerse antes de que una entidad pueda reconocer el costo esperado de los pagos relacionados con el rendimiento, pagos de incentivos y pagos por participación en las ganancias.
21. Es posible que una entidad no tenga la obligación legal de pagar incentivos. No obstante, en algunos casos, una entidad puede tener la práctica de pagar incentivos a sus empleados. En estos casos, la entidad tendrá una obligación implícita, puesto que no tiene ninguna alternativa objetiva que no sea la de pagar los incentivos. La medición de esta obligación implícita, reflejará la posibilidad de que algunos empleados puedan abandonar la entidad sin recibir los incentivos.
22. Una entidad podrá realizar una estimación fiable de sus obligaciones legales o implícitas de acuerdo a un esquema de pago basado en el rendimiento, plan de incentivos o esquema de participación en ganancias cuando, y solo cuando:

- (a) las condiciones formales del plan contengan una fórmula para determinar el importe del beneficio;
 - (b) la entidad determine los importes a pagar antes de que los estados financieros sean autorizados para su emisión; o
 - (c) la experiencia pasada suministre evidencia clara acerca del importe de la obligación implícita por parte de la entidad.
23. Las obligaciones relacionadas con los planes de participación en ganancias e incentivos son consecuencia de los servicios prestados por los empleados, y no de transacciones con los propietarios de la entidad. Por tanto, una entidad reconocerá el costo de planes de participación en ganancias e incentivos, como un gasto y no como una distribución de la ganancia.
24. Si los pagos por participaciones en las ganancias e incentivos no se espera que se liquiden completamente dentro de los doce meses posteriores al cierre del periodo sobre el que se informa en el que los empleados prestan los servicios relacionados, esos pagos se tratarán como otros beneficios a los empleados a largo plazo (véanse los párrafos 155 a 161).

Información a revelar

25. Aunque esta Norma no requiere la presentación de información específica sobre los beneficios a corto plazo a los empleados, otras Normas pueden hacerlo. Por ejemplo, la NICSP 20 requiere revelar información sobre la remuneración agregada del personal clave de la gerencia y la NICSP 1, *Presentación de Estados Financieros*, requiere revelar información sobre el gasto de los beneficios a los empleados.

Beneficios post-empleo—Distinción entre planes de contribuciones definidas y planes de beneficios definidos

26. Los beneficios post-empleo incluyen elementos tales como los siguientes:
- (a) beneficios por retiro (por ejemplo, pensiones y pagos únicos por retiro); y
 - (b) otros beneficios post-empleo, tales como los seguros de vida y los beneficios de atención médica posteriores al empleo.

Los acuerdos por los cuales una entidad proporciona beneficios posteriores al periodo de empleo son planes de beneficios post-empleo. Una entidad aplicará esta Norma a todos estos acuerdos, con independencia de que los mismos involucren o no el establecimiento de una entidad separada, tal como un sistema de pensiones, sistema complementario de prestaciones por jubilación, o sistema de beneficios por retiro, para recibir las contribuciones y pagar los beneficios.

27. Los planes de beneficio post-empleo se clasifican como planes de contribuciones definidas o planes de beneficios definidos, dependiendo de la esencia económica que se derive de los principales términos y condiciones contenidos en ellos.
28. Según los planes de contribuciones definidas, la obligación legal o implícita de la entidad se limita al importe que haya acordado aportar al fondo. De esta forma, el importe de los beneficios post-empleo a recibir por el empleado estará determinado por el importe de las contribuciones pagadas por la entidad (y eventualmente el empleado) a un plan de beneficios post-empleo o a una compañía de seguros, junto con los rendimientos de las inversiones procedentes de las contribuciones. En consecuencia, el riesgo actuarial (de que los beneficios sean menores que los esperados) y el riesgo de inversión (de que los activos invertidos sean insuficientes para atender los beneficios esperados) son asumidos, en sustancia, por el empleado.
29. Se dan ejemplos de casos en que las obligaciones de una entidad no están limitadas por el importe con el que acuerda contribuir al fondo, cuando ella ha contraído una obligación, legal o implícita, a través de:
 - (a) una fórmula de beneficios del plan que no está vinculada únicamente al importe de contribuciones y requiere que la entidad proporcione contribuciones adicionales si los activos son insuficientes para atender los beneficios de la fórmula de beneficios del plan;
 - (b) existe garantía, ya sea indirectamente a través de un plan o directamente, de un rendimiento específico para las contribuciones; o
 - (c) prácticas habituales de la entidad que dan lugar al nacimiento de una obligación implícita. Por ejemplo, una obligación implícita puede surgir cuando una entidad tiene un historial de aumentos de los beneficios para que los antiguos empleados recuperen el poder adquisitivo perdido por la inflación, aunque no exista la obligación legal de hacerlo.
30. En los planes de beneficios definidos:
 - (a) la obligación de la entidad consiste en suministrar los beneficios acordados a los empleados actuales y anteriores; y
 - (b) tanto el riesgo actuarial (de que los beneficios tengan un costo mayor que el esperado) como el riesgo de inversión son asumidos, esencialmente, por la propia entidad. Si los resultados actariales o de la inversión son peores de lo esperado, la obligación de la entidad puede verse aumentada.
31. Los párrafos 32 a 51 explican la distinción entre planes de contribuciones definidas y planes de beneficios definidos en el contexto de planes multi-patronales, los planes de beneficios definidos que comparten riesgos entre

entidades bajo control común, planes gubernamentales y beneficios asegurados.

Planes multi-patronales

32. Una entidad clasificará un plan multi-patronal como plan de contribuciones definidas o de beneficios definidos, en función de las cláusulas del mismo (incluyendo cualquier obligación implícita que vaya más allá de los términos pactados formalmente).
33. Si una entidad participa en un plan de beneficios definidos multi-patronal, a menos que aplique el párrafo 34:
 - (a) contabilizará su parte proporcional de la obligación por beneficios definidos, de los activos del plan y de los costos asociados con el mantenimiento del mismo, tal como lo haría en el caso de cualquier otro plan de beneficios definidos; y
 - (b) revelará la información requerida por los párrafos 137 a 150 [excluyendo el párrafo 150(d)].
34. Cuando no se disponga de información suficiente para utilizar la contabilidad de los planes de beneficios definidos para los planes de beneficios definidos multi-patronales, una entidad:
 - (a) contabilizará el plan de acuerdo con los párrafos 53 y 54 como si fuera un plan de contribuciones definidas; y
 - (b) revelará la información requerida en el párrafo 150.
35. Un ejemplo de plan de beneficios definidos multi-patronal es uno en el cual:
 - (a) el plan está financiado por pagos a medida que surjan: las contribuciones se establecen al nivel que se espera que sea suficiente para pagar los beneficios que venzan en el mismo periodo; y los beneficios futuros acumulados durante el periodo presente serán pagados con las contribuciones futuras; y
 - (b) los beneficios a pagar a los empleados se calculan en función de sus años de servicio y las entidades participantes no tienen la posibilidad objetiva de retirarse del plan sin efectuar una contribución por los beneficios acumulados por los empleados hasta la fecha de desvinculación. Este plan crea un riesgo actuarial para la entidad: si el costo final de los beneficios ya acumulados al final del periodo sobre el que se informa es mayor de lo esperado, la entidad tendrá que optar por incrementar sus contribuciones o persuadir a los empleados de que acepten una reducción de sus beneficios. Por lo tanto, un plan así se define como un plan de beneficios definidos.

36. Cuando una entidad disponga de información suficiente acerca de un plan de beneficios definidos multi-patronal, contabilizará su parte proporcional de la obligación por beneficios definidos, de los activos del plan y de los costos de los beneficios post-empleo asociados con el plan, de la misma forma que lo haría con cualquier otro plan de beneficios definidos. Sin embargo, una entidad puede no ser capaz de identificar su participación en la posición financiera subyacente y en los rendimientos del plan con una fiabilidad que sea suficiente como para poder contabilizarlos. Esto puede ocurrir si:
 - (a) el plan expone a las entidades participantes a riesgos actuariales asociados con los empleados actuales o anteriores de otras entidades, y como consecuencia de ello no existe ningún procedimiento coherente y fiable para distribuir las obligaciones, los activos del plan y el costo entre las entidades individuales participantes del plan; o
 - (b) la entidad no tiene acceso a información suficiente acerca del plan que pueda satisfacer los requerimientos de esta Norma;
- En esos casos, una entidad contabilizará el plan como si fuera de aportaciones definidas, y revelará la información adicional requerida por el párrafo 150.
37. Puede existir un acuerdo contractual, entre el plan multi-patronal y sus participantes que determine cómo se distribuirá el superávit del mismo (o cómo se financiará el déficit) entre los participantes. Un participante en un plan multi-patronal sujeto a este tipo de acuerdo, que contabilice el plan como uno de contribuciones definidas según el párrafo 34, reconocerá el activo o pasivo que surja del acuerdo contractual, y contabilizará el correspondiente ingreso ordinario o gasto en el resultado (ahorro o desahorro).
38. Los planes multi-patronales son diferentes de los planes administrados colectivamente. Un plan administrado colectivamente es una mera agregación de planes individuales, combinados para permitir que los empleadores participantes combinen sus activos a efectos de realizar inversiones y reducir los costos de administración y gestión, pero los derechos de los distintos empleadores se mantienen segregados en beneficio exclusivo de sus propios empleados. Los planes administrados colectivamente no plantean problemas contables particulares porque la información para tratarlos como otros planes individuales está siempre disponible, y porque estos planes no exponen a las entidades participantes a los riesgos actuariales asociados con empleados presentes o retirados de otras entidades. Las definiciones ofrecidas en esta Norma requieren que una entidad clasifique un plan administrado colectivamente como un plan de contribuciones definidas o de beneficios definidos de acuerdo con las cláusulas del plan (incluyendo cualquier obligación implícita de la entidad que vaya más allá de las condiciones formales).
39. **Para determinar cuándo reconocer, y la forma de medir, un pasivo relacionado con la liquidación de un plan de beneficios definidos multi-**

patronal, o la retirada de la entidad de un plan de beneficios definidos multi-patronal, una entidad aplicará la NICSP 19, *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*.

Planes de beneficios definidos que comparten riesgos entre entidades bajo control común

40. Los planes de beneficios definidos en los que se comparten los riesgos entre varias entidades bajo control común, por ejemplo, entidades controladoras y controladas, no son planes multi-patronales.
41. Una entidad que participe en este tipo de plan obtiene información sobre el plan en su conjunto, medido de acuerdo con esta Norma, sobre la base de supuestos aplicables a la totalidad del plan. Si existe un acuerdo contractual, acuerdo vinculante, o una política establecida de cargar, a las entidades individuales, el costo del beneficio definido neto del plan en su conjunto, medido de acuerdo con esta Norma, la entidad reconocerá, en sus estados financieros separados o individuales, el costo del beneficio definido neto cargado de esta forma. Si no hubiese ningún acuerdo, condiciones, ni política establecida, se reconocerá el costo del beneficio definido neto en los estados financieros separados o individuales de la entidad que sea legalmente el empleador que patrocina el plan. Las demás entidades reconocerán, en sus estados financieros individuales o separados, un costo igual a sus contribuciones a pagar en el periodo.
42. Existen casos en el sector público donde una entidad controladora y una o más entidades controladas participan en un plan de beneficios definidos. A menos que exista un acuerdo contractual, acuerdo vinculante, o política establecida, tal como se establece en el párrafo 41, la entidad controlada contabilizará con un criterio de contribución definida y la entidad controladora contabiliza con un criterio de beneficio definido en sus estados financieros consolidados. La entidad controlada también revelará que la contabiliza sobre la base de una contribución definida en sus estados financieros separados. Una entidad controlada que contabiliza como una contribución definida también proporcionará información de la entidad controladora, e indicará que, en los estados financieros consolidados de la entidad controladora, el tratamiento contable es de beneficios definidos. La entidad controlada también revelará la información requerida en el párrafo 151.
43. **La participación en un plan de este tipo es una transacción con partes relacionadas para cada entidad individual. Una entidad revelará, en sus estados financieros separados o individuales, la siguiente información requerida por el párrafo 151.**

Planes gubernamentales

44. **Una entidad contabilizará un plan gubernamental de la misma manera que los planes multi-patronales (véanse los párrafos 32 a 39).**

45. Los planes gubernamentales son establecidos por la legislación para cubrir a todas las entidades (o bien a todas las entidades de una misma categoría concreta, por ejemplo, un sector industrial específico) y se administran por autoridades nacionales, estatales, o locales, o por otro organismo (por ejemplo, una agencia autónoma creada específicamente para este propósito). Esta Norma solo trata sobre los beneficios a los empleados de la entidad, y no aborda la contabilización de ninguna obligación de planes gubernamentales relacionados con empleados o antiguos empleados de entidades que no están controladas por la entidad que informa. Aunque los gobiernos pueden establecer planes gubernamentales y proporcionar beneficios a los empleados de entidades del sector privado y/o trabajadores por cuenta propia, las obligaciones que surgen de tales planes no se abordan en esta Norma. Algunos planes se establecen, por una entidad, con el fin de proporcionar beneficios obligatorios que sustituyen a los beneficios que debiera cubrir en otro caso un plan gubernamental y aportan algunos beneficios de forma voluntaria. Estos planes no son planes gubernamentales.
46. Muchos planes gubernamentales se financian mediante pagos a medida que surgen: las contribuciones se hacen según el volumen de beneficios que se espera pagar en el mismo periodo; los beneficios futuros acumulados (o devengados) durante el periodo corriente se pagarán con contribuciones futuras. Las entidades cubiertas por planes gubernamentales contabilizarán esos planes como planes de contribuciones definidas o planes de beneficios definidos. El tratamiento contable depende de si la entidad tiene una obligación legal o implícita de pagar beneficios futuros. Si la única obligación de una entidad es pagar las contribuciones a medida que se realizan los pagos, y la entidad no tiene obligación de pagar beneficios futuros, contabiliza ese plan gubernamental como un plan de contribuciones definidas.
47. Un plan gubernamental puede ser clasificado como un plan de contribuciones definidas por una entidad controlada. Sin embargo, que la entidad controladora clasifique el plan gubernamental como un plan de beneficios definidos es una presunción refutable. Cuando esa presunción es refutada, el plan gubernamental se contabiliza como un plan de contribuciones definidas.

Beneficios asegurados

48. **Una entidad puede financiar un plan de beneficios post-empleo mediante el pago de las primas de una póliza de seguros. La entidad tratará este plan como un plan de contribuciones definidas, a menos que tenga la obligación legal o implícita (ya sea directamente o indirectamente a través del plan) de:**
 - (a) **pagar a los empleados los beneficios directamente en el momento en que sean exigibles; o**

- (b) **pagar cantidades adicionales si el asegurador no paga todos los beneficios relativos a los servicios prestados por los empleados en el periodo presente y en los anteriores.**

Si la entidad conserva esta obligación, legal o implícita, tratará el plan como un plan de beneficios definidos.

49. Los beneficios asegurados por una póliza de seguros no necesitan tener una relación directa o automática con la obligación de la entidad respecto a los beneficios a sus empleados. Los planes de beneficios post-empleo, que involucren pólizas de seguro, están sujetos a la misma distinción entre contabilización y financiación que los otros planes financiados.
50. Cuando una entidad financia sus obligaciones por beneficios post-empleo mediante contribuciones a una póliza de seguros, en la cual conserva la obligación legal o implícita (ya sea directamente por sí misma, indirectamente a través del plan, a través de un mecanismo para establecer futuras primas o a través de una relación con una parte relacionada con la entidad aseguradora), el pago de las primas de seguro no equivale a un acuerdo de contribuciones definidas. De este hecho se sigue que la entidad:
- (a) contabilizará la póliza de seguro que cumple los requisitos como un activo del plan (véase el párrafo 8); y
 - (b) reconocerá las demás pólizas de seguro como derechos de reembolso (si las pólizas satisfacen las condiciones del párrafo 118).
51. Cuando la póliza de seguros está a nombre de un participante especificado del plan especificado, o de un grupo de participantes del plan, y la entidad no tiene obligación legal ni implícita de cubrir cualesquiera pérdidas derivadas de la póliza, la entidad no tiene obligación de pagar beneficios a los empleados, y el asegurador es el responsable exclusivo de tales pagos. El pago de las primas de seguro fijadas en estos contratos es, en esencia, la liquidación de la obligación por beneficios a los empleados, en lugar de una inversión para satisfacer la obligación. En consecuencia, la entidad deja de poseer un activo o un pasivo. Por ello, una entidad tratará tales pagos como contribuciones a un plan de contribuciones definidas.

Beneficios post-empleo- Planes de contribuciones definidas

52. La contabilización de los planes de contribuciones definidas es sencilla, puesto que la obligación de la entidad que informa en sus estados financieros, para cada periodo, estará determinada por los importes a aportar en ese periodo. En consecuencia, no se requieren suposiciones actuariales para medir la obligación o el gasto, y no existe la posibilidad de que se den ganancias o pérdidas actuariales. Además, las obligaciones se miden sobre una base sin descontar, excepto cuando no se esperen liquidar totalmente antes de doce

meses tras el cierre del periodo sobre el que se informa en que los empleados han prestado los servicios relacionados.

Reconocimiento y medición

53. **Cuando un empleado ha prestado sus servicios a una entidad durante un periodo, la entidad reconocerá la contribución a realizar al plan de contribuciones definidas a cambio de tales servicios:**
 - (a) **como un pasivo (gastos acumulados o devengados), después de deducir cualquier importe ya satisfecho. Si la contribución ya pagada es superior a las contribuciones debidas por los servicios hasta el final del periodo sobre el que se informa, una entidad reconocerá ese exceso como un activo (pago anticipado de un gasto) en la medida que el pago anticipado vaya a dar lugar, por ejemplo, a una reducción en los pagos futuros o a un reembolso del efectivo; y**
 - (b) **como un gasto del periodo, a menos que otra Norma requiera o permita la inclusión de la contribución en el costo de un activo (véanse, por ejemplo, la NICSP 12 y la NICSP 17).**
54. **Cuando las contribuciones a un plan de contribuciones definidas no se esperen liquidar totalmente antes de doce meses tras el final del periodo sobre el que se informa en que los empleados prestaron los servicios relacionados, éstas se descontarán utilizando la tasa de descuento especificada en el párrafo 85.**

Información a revelar

55. **Una entidad revelará el importe reconocido como gasto en los planes de contribuciones definidas.**
56. En el caso de que fuera requerido por la NICSP 20, una entidad revelará información sobre las contribuciones relativas a los planes de contribuciones definidas del personal clave de la gerencia.

Beneficios post-empleo- Planes de beneficios definidos

57. La contabilización de los planes de beneficios definidos es compleja, puesto que se requieren suposiciones actuariales para medir la obligación contraída y el gasto, y existe la posibilidad de obtener ganancias o pérdidas actuariales. Más aún, las obligaciones se miden según una base descontada, puesto que existe la posibilidad de que sean liquidadas muchos años después de que los empleados hayan prestado los servicios relacionados.

Reconocimiento y medición

58. Los planes de beneficios definidos pueden no estar financiados a través de un fondo, o por el contrario pueden estar financiados, total o parcialmente, mediante contribuciones realizadas por la entidad, y algunas veces por los empleados, a otra entidad, o a un fondo, que está separada legalmente de la entidad que informa, y es la encargada de pagar los beneficios a los empleados. El pago de los beneficios financiados a través de un fondo, cuando se convierten en exigibles, depende no sólo de la situación financiera y el rendimiento de las inversiones del fondo, sino también de la capacidad y la voluntad de la entidad para cubrir cualquier insuficiencia de los activos del fondo. Por tanto, la entidad es, en esencia, el tomador de los riesgos actuariales y de inversión asociados con el plan. En consecuencia, el gasto que se reconocerá en un plan de los beneficios definidos no es necesariamente el importe de la contribución al plan en el periodo.
59. La contabilización, por parte de una entidad, de los planes de beneficios definidos, supone los siguientes pasos:
- (a) determinar el déficit o superávit. Esto implica:
 - (i) utilizar técnicas actuariales, el método de la unidad de crédito proyectada para hacer una estimación fiable del costo final para la entidad del beneficio que los empleados tienen acumulado (devengado) a cambio de sus servicios en los periodos presente y anteriores (véanse los párrafos 69 a 71). Esto requiere que una entidad determine la cuantía de los beneficios que resultan atribuibles al periodo presente y a los anteriores (véanse los párrafos 72 a 76), y que realice las estimaciones (suposiciones actuariales) respecto a las variables demográficas (tales como rotación de los empleados y mortalidad) y financieras (tales como incrementos futuros en los salarios y en los costos de asistencia médica) que influyen en el costo de los beneficios (véanse los párrafos 77 a 100);
 - (ii) descontar ese beneficio para determinar el valor presente de la obligación por beneficios definidos y el costo de los servicios presentes (véanse los párrafos 69 a 71 y 85 a 88);
 - (iii) deducir el valor razonable de los activos del plan (véanse los párrafos 115 a 117) del valor presente de la obligación por beneficios definidos;
 - (b) determinar el importe del pasivo (activo) por beneficios definidos neto como el importe del déficit o superávit en (a), ajustado por los efectos de limitar un activo por beneficios definidos neto en relación a un techo del activo (véase el párrafo 66).

- (c) Determinar los importes a reconocer en el resultado (ahorro o desahorro):
 - (i) El costo del servicio del periodo corriente (véanse los párrafos 72 a 76).
 - (ii) Cualquier costo por servicios pasados y la ganancia o pérdida en el momento de la liquidación (véanse los párrafos 101 a 114).
 - (iii) El interés neto sobre el pasivo (activo) por beneficios definidos neto (véanse los párrafos 125 a 128).
- (d) Determinar las nuevas mediciones del pasivo (activo) por beneficios definidos neto a reconocer en los activos netos/patrimonio comprende:
 - (i) las ganancias y pérdidas actuariales (véanse los párrafos 130 y 131);
 - (ii) el rendimiento de los activos del plan, excluyendo los importes incluidos en el interés neto sobre el pasivo (activo) por beneficios definidos neto (véase el párrafo 132); y
 - (iii) los cambios en el efecto del techo del activo (véase el párrafo 66), excluyendo los importes incluidos en el interés neto sobre el pasivo (activo) por beneficios definidos neto.

Si una entidad mantiene más de un plan de beneficios definidos, aplicará estos procedimientos a cada uno de los planes significativos por separado.

- 60. **Una entidad determinará el pasivo (activo) por beneficios definidos neto con una regularidad suficiente para que los importes reconocidos en los estados financieros no difieran significativamente de los importes que podrían determinarse al final del periodo sobre el que se informa.**
- 61. Esta Norma recomienda, pero no requiere, que una entidad implique a un actuario cualificado en la medición de todas las obligaciones de carácter significativo derivadas de los beneficios post-empleo. Por razones prácticas, una entidad puede solicitar un actuario cualificado para llevar a cabo una valoración detallada de la obligación antes del final del periodo sobre el que se informa. No obstante, los resultados de esa valoración se actualizarán para cualesquiera transacciones significativas y otros cambios significativos en circunstancias (incluyendo cambios en los precios del mercado y tasas de interés) hasta el final del periodo sobre el que se informa.
- 62. En algunos casos, la utilización de estimaciones, promedios o métodos abreviados de cálculo pueden suministrar una aproximación fiable de los procedimientos ilustrados en esta Norma.

Contabilización de las obligaciones implícitas

63. Una entidad contabilizará no solo sus obligaciones legales, según los términos formales del plan de beneficios definidos, sino también las obligaciones implícitas que surjan de prácticas informales. Estas prácticas informales dan lugar a obligaciones implícitas, cuando la entidad no tenga alternativa realista diferente de la de pagar los beneficios a los empleados. Un ejemplo de una obligación implícita es cuando un cambio en las prácticas informales de la entidad causaría un daño inaceptable en las relaciones con los empleados.
64. Los términos formales de un plan de beneficios definidos pueden permitir a una entidad finalizar su obligación para con el plan. No obstante, resultará por lo general difícil para una entidad poner fin a su obligación para con el plan (sin realizar pagos) si desea conservar a sus empleados. Por ello, en ausencia de evidencia en sentido contrario, en la contabilización de los beneficios post-empleo se asume que una entidad, que está prometiendo actualmente tales beneficios, continuará haciéndolo durante el resto de la vida activa de sus empleados.

Estado de situación financiera

65. Una entidad reconocerá el pasivo (activo) por beneficios definidos neto en el estado de situación financiera.
66. Cuando una entidad tenga un superávit en un plan de beneficios definidos, medirá el activo por beneficios definidos neto al menor de:
 - (a) el superávit en el plan de beneficios definidos; y
 - (b) el techo del activo, determinado utilizando la tasa de descuento especificada en el párrafo 85.
67. Un activo por beneficios definidos neto puede surgir cuando un plan de beneficios definidos ha sido sobrefinanciado o cuando han surgido ganancias actuariales. Una entidad reconocerá un activo por beneficios definidos neto en estos casos porque:
 - (a) la entidad controla un recurso económico, que es la capacidad para utilizar el superávit en la generación de beneficios futuros;
 - (b) este control es el resultado de sucesos pasados (contribuciones efectuadas por la entidad y servicios prestados por los trabajadores); y
 - (c) los beneficios económicos futuros estarán disponibles para la entidad en forma de reducciones en las contribuciones futuras o en forma de reembolsos directamente a la entidad o a otro plan con déficit. El techo del activo es el valor presente de esos beneficios futuros.

Reconocimiento y medición—Valor presente de las obligaciones por beneficios definidos y costo del servicio del periodo corriente

68. El costo final de un plan de beneficios definidos puede estar influido por numerosas variables, tales como los salarios finales, la rotación y mortalidad de los empleados, contribuciones de los empleados y tendencias de los costos médicos. El costo final del plan es incierto, y esta incertidumbre es probable que persista durante un largo periodo de tiempo. Con el fin de medir el valor presente de las obligaciones por beneficios post-empleo, y el costo del servicio del periodo presente relacionado, es necesario:
- (a) aplicar un método de medición actuarial (véanse los párrafos 69 a 71);
 - (b) distribuir los beneficios entre los periodos de servicio (véanse los párrafos 72 a 76); y
 - (c) realizar suposiciones actariales (véanse los párrafos 77 a 100).

Método de valoración actuarial

69. Una entidad utilizará el método de la unidad de crédito proyectada para determinar el valor presente de sus obligaciones por beneficios definidos, y el costo del servicio presente relacionado y, en su caso, el costo de servicios pasados.
70. En el método de la unidad de crédito proyectada (también denominado a veces método de los beneficios acumulados en proporción a los servicios prestados, o método de los beneficios por año de servicio), se contempla cada año de servicio como generador de una unidad adicional de derecho a los beneficios (véanse los párrafos 72 a 76) y se mide cada unidad de forma separada para conformar la obligación final (véanse los párrafos 77 a 100).
71. Una entidad descontará el importe total de la obligación por beneficios post-empleo, incluso si una parte de la misma se espera que sea liquidada antes de los doce meses siguientes al periodo sobre el que se informa.

Reparto de los beneficios entre los periodos de servicio

72. Al determinar el valor presente de sus obligaciones por beneficios definidos, así como los costos del servicio presente relacionados y, en su caso, los costos de servicio pasado, una entidad distribuirá los beneficios entre los periodos de servicio, utilizando la fórmula de los beneficios del plan. No obstante, si los servicios prestados por un empleado en años posteriores van a originar un nivel significativamente más alto de beneficios que el alcanzado en los años anteriores, la entidad repartirá linealmente el beneficio en el intervalo de tiempo que medie entre:
- (a) la fecha a partir de la cual el servicio prestado por el empleado le da derecho al beneficio según el plan (con independencia de que los beneficios estén condicionados a los servicios futuros) hasta

- (b) **la fecha en la que los servicios posteriores a prestar por el empleado le generen derecho a importes adicionales no significativos del beneficio según el plan, salvo por causa de los eventuales incrementos de salarios en el futuro.**
73. El método de la unidad de crédito proyectada requiere que una entidad atribuya parte de los beneficios al periodo corriente (con el fin de determinar el costo del servicio presente) y parte a los periodos presente y anteriores (con el fin de determinar el valor presente de las obligaciones por beneficios definidos). Una entidad repartirá los beneficios entre los periodos en los que surge la obligación de pago sobre los beneficios post-empleo. Esta obligación surge a medida que los empleados prestan los servicios, a cambio de beneficios post-empleo por los que una entidad espera pagar en periodos futuros sobre los que se informa. Las técnicas actuariales permiten que una entidad mida esa obligación con la suficiente fiabilidad como para justificar el reconocimiento de un pasivo.
74. Los servicios prestados por los empleados darán lugar, en un plan de beneficios definidos, a una obligación de pago, incluso si los beneficios están condicionados a la existencia de una relación laboral en el futuro (en otras palabras, no son irrevocables). Los años de servicio anteriores a la fecha de la irrevocabilidad de los derechos darán lugar a una obligación implícita porque, al final de cada periodo sucesivo sobre el que se informa, se verá reducido el importe del servicio futuro que un empleado tendrá que prestar antes de pasar a tener derecho al beneficio. Al medir su obligación por beneficios definidos, una entidad considerará la probabilidad de que algunos empleados puedan no satisfacer los requerimientos para convertir en irrevocables los derechos. De forma similar, aunque ciertos beneficios post-empleo, como los gastos por atención sanitaria, pasan a ser pagaderos solo si ocurre un suceso especificado cuando un empleado deja de estar contratado, se crea una obligación a medida que el empleado va prestando los servicios que le dan derecho al beneficio, cuando el citado suceso tenga lugar. La probabilidad de que el suceso específico ocurra afecta a la medición de la obligación, pero no determina si existe o no la obligación.
75. La obligación se incrementa hasta el momento en que cualquier servicio posterior prestado por el empleado no lleve a un importe significativo de aumento en los beneficios posteriores. Por ello, todos los beneficios se atribuyen a periodos que terminen en esa fecha y a los que sean anteriores a la misma. Los beneficios se distribuirán a periodos contables individuales utilizando la fórmula del plan de beneficios. No obstante, si los servicios prestados por un empleado en los años posteriores pueden darle derecho a recibir un beneficio sustancialmente superior al que tenía en años anteriores, una entidad distribuirá el beneficio de forma lineal, hasta la fecha en la cual los servicios adicionales prestados por el empleado no le den derecho a recibir una cantidad de beneficio significativamente mayor. Esto es así porque son

los servicios prestados por el empleado a lo largo del periodo completo los que le darán derecho a percibir ese mayor nivel de beneficios.

76. En el caso de que el importe del beneficio sea una proporción constante del salario final por cada año de servicio, los incrementos en los salarios futuros afectarán al importe requerido para liquidar la obligación existente, por los años de servicio pasados, antes del final del periodo sobre el que se informa, pero no crearán ninguna obligación adicional. Por lo tanto:
- (a) para los propósitos del párrafo 72(b), los incrementos de los sueldos no suponen mayores beneficios, incluso cuando el importe del beneficio vaya a depender de la cuantía del sueldo final; y
 - (b) el importe del beneficio atribuido a cada periodo será una proporción constante del salario con el que los beneficios estén relacionados.

Suposiciones actuariales

- 77. Las suposiciones actuariales serán no sesgadas y compatibles entre sí.
- 78. Las suposiciones actuariales constituyen las mejores estimaciones de la entidad sobre las variables que determinarán el costo final de proporcionar los beneficios post-empleo. Las suposiciones actuariales comprenden:
 - (a) Suposiciones demográficas, acerca de las características de los empleados actuales y pasados (y las personas que tienen a su cargo) que puedan recibir los beneficios. Las suposiciones demográficas tienen relación con temas tales como:
 - (i) mortalidad (véanse los párrafos 83 y 84);
 - (ii) tasas de rotación entre empleados, incapacidad y retiros anticipados;
 - (iii) la proporción de partícipes en el plan con dependientes que tienen derecho a los beneficios;
 - (iv) la proporción de partícipes en el plan que elegirán cada opción de pago disponible en las condiciones del plan; y
 - (v) tasas de peticiones de atención en los planes por asistencia médica.
 - (b) Suposiciones financieras, que tienen relación con los siguientes elementos:
 - (i) la tasa de descuento (véanse los párrafos 85 a 88);
 - (ii) niveles de beneficio, excluyendo los costos de los beneficios a satisfacer por los empleados, y salario futuro (véanse los párrafos 89 a 97);

- (iii) en el caso de beneficios médicos, costos médicos futuros, incluyendo costos de tramitación de reclamaciones (es decir, costos en los que se incurrirá en el proceso y resolución de reclamaciones incluyendo tarifas legales y de tasación de siniestros) (véanse los párrafos 98 a 100); y
 - (iv) impuesto por pagar por el plan sobre contribuciones relativas al servicio antes del periodo sobre el que se informa sobre beneficios procedentes de ese servicio.
79. Las suposiciones actuariales se considerarán no sesgadas si no resultan ni imprudentes ni excesivamente conservadoras.
80. Las suposiciones actuariales serán compatibles entre sí cuando reflejen las relaciones económicas existentes entre factores tales como la inflación, tasas de aumento de los salarios y tasas de descuento. Por ejemplo, todas las suposiciones que dependan de un nivel determinado de inflación en un periodo futuro (como es el caso de las relacionadas con tasas de interés e incrementos de salarios y beneficios), suponen el mismo nivel de inflación en ese periodo.
81. Una entidad determinará la tasa de descuento y las demás suposiciones financieras en términos nominales (corrientes), salvo que las estimaciones en términos reales (ajustadas por la inflación) sean más fiables, como puede pasar, por ejemplo, en el caso de una economía hiperinflacionaria (véase la NICSP 10, *Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias*), o también en el caso en que los beneficios estén ligados a un índice, habiendo un mercado amplio de bonos ligados a ese índice, en la misma moneda y plazo.
82. **Las suposiciones financieras se basarán 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.**

Suposiciones actuariales: mortalidad

83. **Una entidad determinará sus supuestos de mortalidad por referencia a su mejor estimación de mortalidad de los partícipes del plan durante y después de su periodo de empleo.**
84. Para estimar el costo final del beneficio una entidad tendrá en cuenta los cambios esperados en la mortalidad, por ejemplo, mediante la modificación de tablas de mortalidad estándar con mejoras en las estimaciones de la mortalidad.

Suposiciones actuariales- tasa de descuento

85. **La tasa usada para descontar las obligaciones por beneficios post-empleo (tanto dotadas como no dotadas) reflejará el mismo valor temporal del**

dinero. La moneda y plazo del instrumento financiero seleccionado para reflejar el valor temporal del dinero serán coherentes con la moneda y el plazo estimado de pago de las obligaciones por beneficios post-empleo.

86. Una de las suposiciones actuariales que tiene efectos significativos es la tasa de descuento. Esta tasa de descuento refleja el valor temporal del dinero, pero no el riesgo actuarial o de inversión. Además, la tasa de descuento no refleja el riesgo de crédito específico que asumen los acreedores de la entidad, ni tampoco refleja el riesgo de que el comportamiento de las variables en el futuro pueda diferir de las suposiciones actuariales.
87. La tasa de descuento refleja el calendario estimado de los pagos de los beneficios. En la práctica, una entidad a menudo consigue esto aplicando un promedio ponderado de la tasa de descuento que refleja el calendario y el importe estimados de los pagos de beneficios y la moneda en la que los beneficios han de ser pagados.
88. Una entidad hará un juicio sobre si la tasa de descuento que refleja el valor temporal del dinero es la mejor aproximación por referencia a los rendimientos del mercado sobre los bonos gubernamentales, bonos corporativos de alta calidad, o por otro instrumento financiero, al final del periodo sobre el que se informa. En algunas jurisdicciones, los rendimientos del mercado al final del periodo sobre el que se informa de los bonos emitidos por los gobiernos proporcionará la mejor aproximación al valor temporal del dinero. Sin embargo, hay jurisdicciones en las que este no es el caso, por ejemplo, jurisdicciones donde no hay un mercado amplio de bonos gubernamentales, o en los que los rendimientos de mercado al final del periodo sobre el que se informa de los bonos gubernamentales no reflejan el valor temporal del dinero. En tales casos, la entidad que informa determinará la tasa mediante otro método, tal como por referencia a los rendimientos de mercado de bonos corporativos de alta calidad. Puede haber también circunstancias donde no haya un mercado representativo de bonos gubernamentales o bonos corporativos de alta calidad con un periodo de vencimiento suficiente para cubrir el periodo de vencimiento de todos los pagos por beneficios. En tales circunstancias, una entidad tendrá que utilizar las tasas corrientes de mercado, con las referencias temporales apropiadas, para descontar los pagos a corto plazo, y estimará la tasa a utilizar, para los vencimientos a más largo plazo, extrapolando las correspondientes tasas corrientes de mercado mediante la curva de intereses a largo plazo. Es improbable que el valor presente total de una obligación por beneficios definidos sea particularmente sensible a la tasa de descuento aplicada a la parte de beneficios que se pagarán con posterioridad al vencimiento del instrumento financiero disponible, tales como bonos gubernamentales o bonos corporativos.

Suposiciones actuariales- Salarios, beneficios y costos médicos

89. **Una entidad medirá sus obligaciones por beneficios definidos sobre una base que refleje:**
- (a) los beneficios establecidos según los términos del plan (o que resulten de cualquier obligación implícita que pueda derivarse de tales condiciones) al final del periodo sobre el que se informa;
 - (b) los incrementos de salarios futuros estimados que afecten a los beneficios por pagar;
 - (c) el efecto de cualquier límite sobre la parte del empleador del costo de los beneficios futuros;
 - (d) contribuciones de los empleados o terceros que reducen el costo final para la entidad de esos beneficios; y
 - (e) los cambios futuros estimados en la cuantía de los beneficios gubernamentales, en la medida que afecten a los importes a pagar dentro del plan de beneficios definidos, si y solo si:
 - (i) aquellos cambios que entraron en vigor antes del final del periodo sobre el que se informa; o
 - (ii) datos históricos, u otro tipo de evidencia fiable, indican que esos beneficios gubernamentales van a ser modificados de una forma previsible, por ejemplo, en consonancia con los futuros cambios en los niveles generales de precios o de salarios.
90. Las suposiciones actuariales reflejan los cambios de beneficios futuros que están establecidos en las cláusulas formales de un plan (o de una obligación implícita que va más allá de esas cláusulas) al final del periodo sobre el que se informa. Este es el caso, por ejemplo, cuando:
- (a) la entidad tiene una historia de beneficios crecientes, por ejemplo, para mitigar los efectos de la inflación, y no existen indicios de que esta práctica vaya a cambiar en el futuro;
 - (b) la entidad está obligada, ya sea por las cláusulas formales del plan (o por una obligación implícita que va más allá de esas cláusulas) o por la legislación, a utilizar cualquier superávit del plan en beneficio de los participantes del plan [véase el párrafo 110(c)]; o
 - (c) los beneficios varían en respuesta a objetivos de rendimiento u otros criterios. Por ejemplo, las cláusulas del plan pueden señalar que se pagarán beneficios reducidos o requerirán contribuciones adicionales de los empleados si los activos del plan son insuficientes. La medición de la obligación refleja la mejor estimación del efecto del objetivo de rendimiento u otros criterios.

91. Las suposiciones actuariales no reflejarán los cambios en los beneficios futuros que no estén establecidos en las condiciones formales del plan (o en las obligaciones implícitas) al final del periodo sobre el que se informa. Estos cambios producirán:
 - (a) costo de servicios pasados, en la medida que modifiquen los beneficios por servicios antes de efectuarse el cambio; y
 - (b) costo del servicio presente en periodos posteriores al cambio, en la medida que modifiquen beneficios por servicios a prestar tras el cambio.
92. Las estimaciones de los incrementos futuros en los salarios han de tener en cuenta la inflación, la antigüedad, promociones, y otros factores relevantes, tales como la evolución de la oferta y la demanda en el mercado de trabajo.
93. Algunos planes de beneficios definidos limitan las contribuciones que se requiere que pague una entidad. El costo final de los beneficios tendrá en cuenta el efecto de un límite en las contribuciones. El efecto de un límite en las contribuciones se determinará en función del plazo más corto entre:
 - (a) la vida estimada de la entidad; y
 - (b) la vida estimada del plan.
94. Algunos planes de beneficios definidos requieren que los empleados o terceros contribuyan al costo del plan. Las contribuciones de los empleados reducen el costo de los beneficios para la entidad. Una entidad considerará si las contribuciones de terceros reducen el costo de los beneficios para la entidad, o son un derecho de reembolso como se describe en el párrafo 118. Las contribuciones por los empleados o de terceros se establecen en las cláusulas formales del plan (o surgen de una obligación implícita que va más allá de esas cláusulas), o son discrecionales. Las contribuciones discrecionales por los empleados o de terceros reducen el costo del servicio en la medida de los pagos de estas contribuciones al plan.
95. Las contribuciones de los empleados o de terceros establecidas en las condiciones formales del plan reducen el costo de los servicios (si están vinculadas a éstos), o afectan a las nuevas mediciones del pasivo (activo) por beneficios definidos en términos netos (en el caso de que no lo estén). Un ejemplo de contribuciones que no están vinculadas al servicio es cuando se requiere que las contribuciones reduzcan un déficit que surge de pérdidas en los activos del plan o por pérdidas actuariales). Si las contribuciones por los empleados o terceros se vinculan al servicio, dichas contribuciones reducen el costo del servicio de la forma siguiente:
 - (a) si el importe de las contribuciones depende del número de años de servicio, una entidad atribuirá dichas contribuciones a los periodos de servicio utilizando el mismo método de distribución requerido por el

párrafo 72, para el beneficio bruto (es decir, utilizando la fórmula de contribución del plan o una base lineal); o

- (b) si el importe de las contribuciones es independiente del número de años de servicio, se permite que una entidad reconozca dichas contribuciones como una reducción en el costo del servicio en el periodo en el que se presta el servicio relacionado. Ejemplos de contribuciones que son independientes del número de años de servicio incluyen los que son un porcentaje fijo del salario de los empleados, un importe fijo a lo largo de todo el periodo de servicio o en función de la edad del empleado.

El párrafo GA13 proporciona guías de aplicación al respecto.

96. Para contribuciones de los empleados o de terceros que se atribuyen a periodos de servicio de acuerdo con el párrafo 95(a), los cambios en las contribuciones darán lugar a:
 - (a) costos de servicios pasados y presentes (si dichos cambios en las contribuciones de los empleados no están establecidos en las condiciones formales de un plan y no surgen de una obligación implícita); o
 - (b) pérdidas y ganancias actuariales (si dichos cambios están establecidos en las condiciones formales de un plan, o surgen de una obligación implícita).
97. Algunos beneficios post-empleo están ligados a variables, tales como el nivel de derechos a beneficios de las pensiones de la seguridad social o por atención médica gubernamental. La medición de estos beneficios reflejará la mejor estimación de estas variables, basada a partir de datos históricos y otro tipo de evidencias fiables.
98. **Las suposiciones sobre los costos médicos tendrán en cuenta los cambios futuros estimados en el costo de los servicios médicos, derivados tanto de la inflación como de las variaciones específicas en los costos por atenciones médicas.**
99. La medición de los beneficios post-empleo en forma de atenciones médicas requiere plantear suposiciones sobre el nivel y frecuencia de la demanda futura de tales servicios y sobre el costo de cubrir dichas atenciones. Una entidad estima los costos futuros de las atenciones médicas a partir de los datos históricos tomados de su propia experiencia, complementados, si fuera necesario, con datos históricos procedentes de otras entidades, compañías de seguros, entidades proveedoras servicios médicos u otras fuentes. Las estimaciones de los costos médicos futuros consideran el efecto de los avances tecnológicos, cambios en la utilización de los beneficios por asistencia médica o patrones de demanda de atención sanitaria, y cambios en la situación sanitaria de los participantes en el plan.

100. El nivel y frecuencia de las solicitudes de atención médica son particularmente sensibles a la edad, estado de salud y sexo de los empleados (y de las personas que dependen de ellos), y pueden también ser sensibles a otros factores tales como la ubicación geográfica. Por tanto, los datos históricos han de ser ajustados siempre que la estructura demográfica de la población beneficiaria sea diferente de la utilizada como base para elaborar los datos históricos. También es preciso ajustar los datos cuando hay evidencia fiable de que las tendencias históricas no continuarán en el futuro.

Costo de los servicios pasados y ganancias y pérdidas en el momento de la liquidación

101. **Antes de determinar el costo de los servicios pasados o una ganancia o pérdida en el momento de la liquidación, una entidad medirá nuevamente el pasivo (activo) por beneficios definidos neto utilizando el valor razonable presente de los activos del plan y los supuestos actuariales presentes (incluyendo las tasas de interés de mercado presentes y otros precios de mercado presentes) que reflejen los beneficios ofrecidos según el plan antes de la modificación, reducción o liquidación del plan.**
102. Una entidad no necesitará distinguir entre costo de servicios pasados procedentes de una modificación del plan, costos de servicios pasados procedentes de una reducción y una ganancia o pérdida en el momento de la liquidación si estas transacciones tienen lugar simultáneamente. En algunos casos, una modificación del plan tiene lugar antes de una liquidación, tal como cuando una entidad cambia los beneficios del plan y liquida los beneficios modificados posteriormente. En esos casos, una entidad reconocerá el costo de servicios pasados antes de la ganancia o pérdida en el momento de la liquidación.
103. Una liquidación tiene lugar, junto con una modificación y reducción del plan, cuando se pone término a un plan, procediéndose a la liquidación de la obligación y el plan deja de existir. Sin embargo, la cancelación del plan no es una liquidación si el plan es reemplazado por otro nuevo que ofrezca beneficios esencialmente idénticos.

Costo del servicio pasado

104. El costo de servicios pasados es el cambio en el valor presente de la obligación por beneficios definidos procedente de una modificación o reducción del plan.
105. **Una entidad reconocerá el costo de servicios pasados como un gasto en la primera de las siguientes fechas:**
 - (a) **cuando tenga lugar la modificación o reducción del plan; y**

- (b) **cuando la entidad reconozca los costos de reestructuración relacionados (véase la NICSP 19) o los beneficios por terminación (véase el párrafo 168).**
106. Una modificación del plan tiene lugar cuando una entidad introduce, o retira, un plan de beneficios definidos o cambia los beneficios por pagar según un plan de beneficios definidos existente.
107. Una reducción tiene lugar cuando una entidad reduce de forma significativa el número de empleados cubiertos por un plan. Una reducción puede surgir de un suceso aislado, tal como el cierre de una planta, discontinuación de una operación o terminación o suspensión de un plan.
108. El costo de servicios pasados puede ser positivo (cuando los beneficios se introducen o cambian de forma que el valor presente de la obligación por beneficios definidos se incrementa) o negativo (cuando los beneficios cambian o se retiran de forma que el valor presente de la obligación por beneficios definidos disminuye).
109. Cuando una entidad reduce algunos beneficios por pagar en un plan de beneficios definidos existente y, al mismo tiempo, aumenta otros beneficios por pagar dentro del plan y para los mismos empleados, la entidad tratará el cambio como una única variación, en términos netos.
110. En el costo de servicios pasados se excluyen:
- (a) el efecto de las diferencias entre los incrementos de salarios reales y anteriormente asumidos sobre la obligación de pagar beneficios por servicios de años anteriores (no hay costo de servicios pasados porque las suposiciones actariales toman en consideración los salarios proyectados);
 - (b) infravaloración o sobreestimaciones de los incrementos discretionarios de las pensiones cuando una entidad tenga una obligación implícita de conceder tales aumentos (no existe costo de los servicios pasados porque las suposiciones actariales deben tener en consideración dichos aumentos);
 - (c) estimaciones de mejoras en los beneficios que procedan de ganancias actariales o del rendimiento de los activos del plan que hayan sido reconocidos en los estados financieros, si la entidad está obligada por las condiciones formales del plan (o por una obligación implícita que supere esas condiciones) o por la legislación, a utilizar en favor de los participes del plan los superávit del mismo, incluso si el incremento del beneficio no ha sido todavía formalmente concedidos (no existe costo de servicios pasados porque el aumento resultante en la obligación es una pérdida actuarial, véase el párrafo 90); y

- (d) el incremento en los beneficios irrevocables (es decir, beneficios que no están condicionados al empleo futuro, véase el párrafo 74) cuando, en ausencia de beneficios nuevos o mejorados, los empleados completan los requerimientos de irrevocabilidad de la concesión (no existe costo de los servicios pasados porque la entidad reconoció el costo estimado de los beneficios como costo del servicio presente, a medida que los servicios fueron prestados).

Ganancias y pérdidas en el momento de la liquidación

111. La ganancia o pérdida en el momento de liquidación es la diferencia entre:
- (a) el valor presente de una obligación por beneficios definidos que está siendo liquidada, como se determinó en la fecha de liquidación; y
 - (b) el precio de liquidación, incluyendo los activos del plan transferidos y los pagos realizados directamente por la entidad en relación con la liquidación.
112. **Cuando tenga lugar la liquidación, una entidad reconocerá las ganancias o pérdidas derivadas de la liquidación de un plan de beneficios definidos.**
113. Una liquidación tiene lugar cuando una entidad realiza una transacción que elimina todas las obligaciones legales o implícitas adicionales para parte o todos los beneficios proporcionados bajo un plan de beneficios definidos (distintos de un pago de beneficios a los empleados o en nombre de éstos, de acuerdo con las condiciones del plan e incluida en los supuestos actuariales). Por ejemplo, una transferencia excepcional de obligaciones del empleador significativas bajo el plan a una compañía de seguros a través de la compra de una póliza de seguros es una liquidación; no lo es, un pago único en efectivo, según las condiciones del plan a participantes del plan a cambio de sus derechos a recibir beneficios post-empleo especificados.
114. En algunos casos, una entidad adquiere una póliza de seguro para financiar una parte o la totalidad de los beneficios a los empleados que se relacionan con los servicios que han prestado en el periodo presente y en los períodos anteriores. La adquisición de esta póliza no es una liquidación del plan si la entidad conserva la obligación, ya sea legal o implícita, de pagar cantidades futuras (véase el párrafo 48) cuando el asegurador no llegue a cubrir los beneficios especificados en la póliza de seguro. Los párrafos 118 a 121 tratan del reconocimiento y medición de los derechos de reembolso bajo pólizas de seguro que no son activos del plan.

Reconocimiento y medición—Activos del plan

Valor razonable de los activos del plan

115. El valor razonable de los activos del plan se deducirá del valor presente de la obligación por beneficios definidos al determinar el déficit o superávit.

116. En los activos del plan no se incluirán las contribuciones no pagadas por la entidad al fondo, ni tampoco los instrumentos financieros no transferibles emitidos por la entidad y poseídos por el fondo. De los activos del plan se deducirán cualquier pasivo del fondo que no tenga relación con los beneficios a los empleados, como por ejemplo, las cuentas por pagar, sean o no de origen comercial, y los pasivos que procedan de instrumentos financieros derivados.
117. Cuando los activos del plan incluyan pólizas de seguro aptas, que se correspondan exactamente con los importes y calendario de algunos o de todos los beneficios pagaderos dentro del plan, el valor razonable que se atribuirá a esas pólizas de seguro será el valor presente de las obligaciones relacionadas (lo cual estará sujeto a cualquier reducción que se requiera si los importes a recibir por la póliza de seguro no son totalmente recuperables).

Reembolsos

118. **Cuando sea, y sólo cuando sea, prácticamente cierto que un tercero reembolsará alguno o todos los desembolsos requeridos para liquidar una obligación por beneficios definidos, la entidad:**
 - (a) **Reconocerá su derecho al reembolso como un activo separado. La entidad medirá el activo a su valor razonable.**
 - (b) **Desagregará y reconocerá los cambios en el valor razonable de su derecho al reembolso de la misma forma que los cambios en el valor razonable de los activos del plan (véanse los párrafos 126 y 128). Los componentes del costo de los beneficios definidos reconocidos de acuerdo con el párrafo 122 podrán reconocerse netos de los importes relativos a cambios en el importe en libros del derecho al reembolso.**
119. A veces, una entidad puede requerir a un tercero, tal como un asegurador, el pago de una parte o la totalidad del desembolso requerido para cancelar una obligación por beneficios definidos. Las pólizas de seguro aptas, tal como han sido definidas en el párrafo 8, son activos del plan. Una entidad contabilizará tales pólizas aptas de la misma forma que todos los demás activos del plan, y el párrafo 118 no es relevante (véanse los párrafos 48 a 51 y 117).
120. Cuando una póliza de seguro mantenida por una entidad no cumpla las condiciones para ser una póliza apta, esta póliza no es un activo del plan. El párrafo 118 es relevante en estos casos: la entidad reconoce su derecho a los reembolsos por la póliza de seguros como un activo separado, y no como una deducción para determinar el déficit o superávit por beneficios definidos. El párrafo 142(b) requiere que la entidad revele una breve descripción de la relación entre el derecho de reembolso y la obligación relacionada.
121. Si el derecho de reembolso surge en virtud de una póliza de seguro o de un acuerdo legalmente vinculante que compensa exactamente el monto y el

calendario de algunos o todos los beneficios definidos pagaderos en función de un plan de beneficios definidos, se considerará que el valor razonable del derecho de reembolso es el valor presente de la obligación relacionada (sujeto a cualquier reducción que se requiera si el importe no es totalmente recuperable).

Componentes del costo de los beneficios definidos

122. **Una entidad reconocerá los componentes del costo de los beneficios definidos, excepto en la medida en que otra NICSP requiera o permita su inclusión en el costo de un activo de la forma siguiente:**
 - (a) **costo del servicio (véanse los párrafos 68 a 114) en el resultado (ahorro o desahorro);**
 - (b) **el interés neto sobre el pasivo (activo) por beneficios definidos neto (véanse los párrafos 125 a 128) en el resultado (ahorro o desahorro); y**
 - (c) **las nuevas mediciones del pasivo (activo) por beneficios definidos neto (véanse los párrafos 129 a 132) en los activos netos/patrimonio.**
123. Otras NICSP requieren la inclusión de ciertos costos por beneficios a los empleados, en el costo de activos tales como inventarios o propiedades, planta y equipo (véanse la NICSP 12 y la NICSP 17). Todo costo por beneficios post-empleo que se incluya en el costo de estos activos citados incluirá la proporción adecuada de los componentes que se han enumerado en el párrafo 122.
124. **Las nuevas mediciones del pasivo (activo) por beneficios definidos neto reconocidas en los activos netos/patrimonio no se reclasificarán en el resultado (ahorro o desahorro) en un periodo posterior. Sin embargo, la entidad puede transferir esos importes reconocidos en activos netos/patrimonio dentro de éstos.**

Interés neto sobre el pasivo (activo) de beneficios definidos neto

125. **El interés neto sobre el pasivo (activo) por beneficios definidos neto se determinará multiplicando éste por la tasa de descuento especificada en el párrafo 85, determinados al comienzo del periodo sobre el que se informa, teniendo en cuenta los cambios en el pasivo (activo) por beneficios definidos neto durante el periodo como consecuencia de los pagos de las contribuciones y beneficios.**
126. El interés neto sobre el pasivo (activo) por beneficios definidos neto puede considerarse que comprende el ingreso por intereses por los activos del plan, costos por intereses por la obligación por beneficios definidos e intereses por el efecto del techo del activo mencionado en el párrafo 66.

127. El ingreso por intereses por los activos del plan es un componente del rendimiento de los activos del plan y se determina multiplicando el valor razonable de los activos del plan por la tasa de descuento especificada en el párrafo 85, determinados al comienzo del periodo sobre el que se informa, teniendo en cuenta los cambios en los activos del plan durante el periodo como consecuencia de los pagos por las contribuciones y beneficios. La diferencia entre el ingreso por intereses de los activos del plan y el rendimiento de los activos del plan está incluida en la nueva medición del pasivo (activo) por beneficios definidos netos.
128. Los intereses por el efecto del techo del activo es parte del cambio total en el efecto del techo del activo, y se determina multiplicando el efecto del techo del activo por la tasa de descuento especificada en el párrafo 85, determinados al comienzo del periodo sobre el que se informa. La diferencia entre ese importe y el cambio total en el efecto del techo del activo se incluye en la nueva medición del pasivo (activo) por beneficios definidos neto.

Nuevas mediciones del pasivo (activo) de beneficios definidos neto

129. Las nuevas mediciones del pasivo (activo) por beneficios definidos neto comprenden:
 - (a) las ganancias y pérdidas actuariales (véanse los párrafos 130 y 131);
 - (b) el rendimiento de los activos del plan (véase el párrafo 132), excluyendo los importes incluidos en el interés neto sobre el pasivo (activo) de beneficios definidos neto (véase el párrafo 127); y
 - (c) los cambios en el efecto del techo del activo, excluyendo los importes incluidos en el interés neto sobre el pasivo (activo) de beneficios definidos neto (véase el párrafo 128).
130. Las ganancias y pérdidas actuariales procedentes de incrementos o disminuciones en el valor presente de la obligación por beneficios definidos debidas a cambios en las suposiciones actuariales y ajustes por experiencia. Las causas de ganancias o pérdidas actuariales incluyen, por ejemplo:
 - (a) tasas de rotación, de mortalidad, de retiros anticipados o de incremento de salarios inesperadamente altas o bajas para los empleados, o de incrementos de los salarios, beneficios (si las condiciones formales o implícitas de un plan contemplan incrementos por la inflación) o en los costos médicos;
 - (b) el efecto de cambios en las suposiciones con respecto a las opciones de pago de los beneficios;
 - (c) el efecto de cambios en las estimaciones de las tasas futuras de rotación, de mortalidad, de retiros anticipados o de incremento de

salarios, beneficios (si las condiciones formales o asumidas contemplan incrementos por la inflación) o en los costos médicos; y

- (d) el efecto de cambios en la tasa de descuento.

131. Las ganancias y pérdidas actuariales no incluyen cambios en el valor presente de la obligación por beneficios definidos debidos a la introducción de modificaciones, reducciones o liquidación del plan de beneficios definidos, o cambios en los beneficios por pagar por un plan de beneficios definidos. Estos cambios dan lugar a un costo por servicios pasados o ganancias o pérdidas en el momento de la liquidación.
132. Al determinar el rendimiento de los activos del plan, una entidad deducirá los costos de gestión de los activos del plan y cualquier impuesto por pagar por el plan en sí mismo, distinto de los impuestos incluidos en los supuestos actuariales utilizados para medir la obligación por beneficios definidos (párrafo 78). Otros costos de administración no se deducirán del rendimiento de los activos del plan.

Presentación

Compensación

133. **Una entidad procederá a compensar un activo correspondiente a un plan con un pasivo perteneciente a otro plan cuando, y solo cuando, la entidad:**
 - (a) **tiene el derecho, exigible legalmente, de utilizar el superávit de un plan para cancelar las obligaciones del otro plan; y**
 - (b) **tiene la intención de cancelar las obligaciones según su valor neto, o de realizar el superávit en el primero de los planes y, de forma simultánea, cancelar su obligación en el otro plan.**
134. Los criterios de compensación son similares a los establecidos para el caso de los instrumentos financieros en la NICSP 28, *Instrumentos Financieros: Presentación*.

Distinción entre corriente y no corriente

135. Algunas entidades separan, en sus estados financieros, los activos y pasivos corrientes de los activos y pasivos no corrientes. Esta Norma no especifica si una entidad debe realizar la separación de las partes corrientes y no corrientes de los activos y pasivos derivados de los beneficios post-empleo.

Componentes del costo de los beneficios definidos

136. El párrafo 122 requiere que una entidad reconozca los costos por servicios y el interés neto sobre el pasivo (activo) por beneficios definidos neto en el resultado (ahorro o desahorro). Esta Norma no especifica la forma en que una entidad debería presentar el costo del servicio y el interés neto sobre el pasivo

(activo) por beneficios definidos neto. Una entidad presentará esos componentes de acuerdo con la NICSP 1.

Información a revelar

137. Una entidad revelará información que:

- (a) explique las características de sus planes de beneficios definidos y los riesgos asociados con ellos (véase el párrafo 141);
- (b) identifique y explique los importes en sus estados financieros que surgen de sus planes de beneficios definidos (véanse los párrafos 142 a 146); y
- (c) describa la forma en que sus planes de beneficios definidos pueden afectar al importe, calendario e incertidumbre de los flujos de efectivo futuros de la entidad (véanse los párrafos 147 a 149).

138. Para cumplir el objetivo del párrafo 137, una entidad considerará todos los elementos siguientes:

- (a) el nivel de detalle necesario para satisfacer los requerimientos de información a revelar;
- (b) cuánto énfasis poner en cada uno de los distintos requerimientos;
- (c) cuánta agrupación o desagregación realizar; y
- (d) si los usuarios de los estados financieros necesitan información adicional para evaluar la información cuantitativa revelada.

139. Si la información a revelar proporcionada de acuerdo con los requerimientos de esta Norma y otras NICSP, es insuficiente para alcanzar los objetivos del párrafo 137, una entidad revelará la información adicional necesaria para cumplir con los mismos. Por ejemplo, una entidad puede presentar un análisis del valor presente de la obligación por beneficios definidos que distinguen la naturaleza, características y riesgos de la obligación. Esta información a revelar podría distinguir:

- (a) Entre los importes adeudados a los miembros activos, diferidos y pensionistas.
- (b) Entre los beneficios irrevocables y acumulados (devengados) pero no irrevocables.
- (c) Entre beneficios condicionados, importes atribuibles a incrementos de salarios futuros y otros beneficios.

140. Una entidad evaluará si toda o parte de la información a revelar debe desagregarse para distinguir planes o grupos de planes con riesgos significativamente diferentes. Por ejemplo, una entidad puede desagregar

información a revelar sobre planes mostrando una o más de las siguientes características:

- (a) Localizaciones geográficas diferentes.
- (b) Características diferentes tales como planes de pensiones de cuantía fija, planes de pensiones calculados según el salario final o planes médicos post-empleo.
- (c) Entornos de regulación diferentes.
- (d) Diferentes segmentos de información.
- (e) Diferentes acuerdos de financiación (por ejemplo, totalmente no financiados, totalmente o parcialmente financiados).

Características de los planes de beneficios definidos y riesgos asociados con los mismos

141. Una entidad revelará:

- (a) Información sobre las características de sus planes de beneficios definidos, incluyendo:
 - (i) La naturaleza de los beneficios proporcionados por el plan (por ejemplo, los planes de beneficios definidos sobre el salario final o planes basados en contribuciones con garantía).
 - (ii) Una descripción del marco de regulación en el que opera el plan, por ejemplo, el nivel de los requerimientos de financiación mínimos, y el efecto del marco de regulación sobre el plan, tales como el techo del activo (véase el párrafo 66).
 - (iii) Una descripción de cualesquiera otras responsabilidades de la entidad para el gobierno del plan, por ejemplo, responsabilidades de fiduciarios o gestores del plan.
- (b) Una descripción de los riesgos a los que expone el plan a la entidad, centrados en los riesgos inusuales, específicos de la entidad y específicos del plan y cualquier concentración de riesgo significativa. Por ejemplo, si los activos del plan están invertidos principalmente en una clase de inversiones, por ejemplo, propiedades, el plan puede exponer a la entidad a una concentración del riesgo de mercado de la propiedad.
- (c) Una descripción de las modificaciones del plan, reducciones y liquidaciones.
- (d) El criterio sobre el que se ha determinado la tasa de descuento.

Explicación de los importes en los estados financieros

142. Una entidad proporcionará una conciliación del saldo de apertura con el de cierre para cada uno de los siguientes elementos, si procede:
- (a) El pasivo (activo) por beneficios definidos neto, mostrando por separado conciliaciones sobre:
 - (i) Activos del plan.
 - (ii) El valor presente de la obligación por beneficios definidos.
 - (iii) El efecto del techo del activo.
 - (b) Los derechos de reembolso. Una entidad también describirá la relación entre los derechos de reembolso y la obligación relacionada.
143. Cada conciliación enumerada en el párrafo 142 mostrará cada uno de los siguientes elementos, si procede:
- (a) Costo de los servicios del periodo corriente.
 - (b) Ingresos o gastos por intereses.
 - (c) Nuevas mediciones del pasivo (activo) de beneficios definidos neto mostrando por separado:
 - (i) El rendimiento de los activos del plan, excluyendo los importes incluidos en los intereses en (b).
 - (ii) Las ganancias y pérdidas actuariales que surgen de cambios en las suposiciones demográficas [véase el párrafo 78(a)].
 - (iii) Las ganancias y pérdidas actuariales que surgen de cambios las suposiciones financieras [véase el párrafo 78(b)].
 - (iv) Los cambios en el efecto de limitar un activo por beneficios definidos neto al techo del activo, excluyendo los importes incluidos en los intereses de (b). Una entidad también revelará la forma en que se determina el beneficio económico máximo disponible, es decir, si esos beneficios serían en forma de reembolsos, reducciones en contribuciones futuras o una combinación de ambos.
 - (d) Costo de servicios pasados y ganancias y pérdidas que surgen de liquidaciones. Tal como permite el párrafo 102, el costo de servicios pasados y las ganancias y pérdidas que surgen de liquidaciones no necesitan distinguirse si tienen lugar simultáneamente.
 - (e) Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera.

- (f) Contribuciones al plan, mostrando por separado las del empleador y las de los participantes del plan.
 - (g) Pagos procedentes del plan, mostrando por separado el importe pagado con respecto a las liquidaciones.
 - (h) Efectos de las combinaciones de negocios y disposiciones del sector público.
144. Una entidad desagregará el valor razonable de los activos del plan en clases que distingan la naturaleza y riesgos de esos activos, subdividiendo cada clase de activo del plan entre las que tienen un precio de mercado cotizado en un mercado activo y las que no lo tienen. Por ejemplo, considerando el nivel de información a revelar comentado en el párrafo 138, una entidad podría distinguir entre:
- (a) efectivo y equivalentes al efectivo;
 - (b) instrumentos de patrimonio (segregado por tipo de sector industrial, tamaño de la empresa, geografía, etc);
 - (c) instrumentos de deuda (segregados por tipo de emisor, calidad crediticia, geografía, etc);
 - (d) propiedad inmobiliaria (segregada por geografía, etc);
 - (e) derivados (segregados por tipo de riesgo subyacente en el contrato, por ejemplo, contratos de tasa de interés, contratos de cambio de moneda extranjera, contratos de patrimonio, contratos de crédito, permutas financieras de larga duración, etc);
 - (f) fondos de inversión (segregados por tipo de fondo);
 - (g) títulos valores garantizados por activos; y
 - (h) deuda estructurada.
145. Una entidad revelará el valor razonable de los instrumentos financieros transferibles propios de la entidad mantenidos como activos del plan, y el valor razonable de los activos del plan que son propiedades ocupadas por la entidad, u otros activos utilizados por ésta.
146. Una entidad revelará las suposiciones actuariales significativas utilizadas para determinar el valor presente de la obligación por beneficios definidos (véase el párrafo 78). Esta información a revelar será en términos absolutos (por ejemplo, un porcentaje absoluto, y no solo como un margen entre porcentajes diferentes y otras variables). Cuando una entidad proporcione información a revelar en total para una agrupación de planes, proporcionará esta información a revelar en forma de promedios ponderados o rangos de valores relativamente pequeños.

Importe, calendario e incertidumbre de flujos de efectivo futuros

147. Una entidad revelará:

- (a) Un análisis de sensibilidad para cada supuesto actuarial significativo (como los revelados según el párrafo 146) al final del periodo sobre el que se informa, mostrando la forma en que la obligación por beneficios definidos habría sido afectada por los cambios en la suposición actuarial relevante que era razonablemente posible en esa fecha.
- (b) Los métodos y suposiciones utilizados para preparar los análisis de sensibilidad requeridos por (a) y las limitaciones de esos métodos.
- (c) Los cambios habidos desde el período anterior en los métodos y suposiciones utilizados para preparar los análisis de sensibilidad, y las razones de estos cambios.

148. Una entidad revelará una descripción de las estrategias para equiparar activos y pasivos utilizadas por el plan o la entidad, incluyendo el uso de rentas vitalicias y otras técnicas, tales como permutas financieras de larga duración, para gestionar el riesgo.

149. Para proporcionar un indicador del efecto del plan de beneficios definidos sobre los flujos de efectivo futuros de la entidad, ésta revelará:

- (a) Una descripción de los acuerdos de financiación y política de financiación que afecte a las contribuciones futuras.
- (b) Las contribuciones esperadas al plan para el próximo periodo sobre el que se informa.
- (c) Información sobre el perfil de vencimientos de la obligación por beneficios definidos. Este incluirá el promedio ponderado de la duración de la obligación por beneficios definidos y puede incluir otra información sobre la distribución del calendario de los pagos por beneficios, tales como un análisis de vencimientos de los pagos por beneficios.

Planes multi-patronales

150. Si una entidad participa en un plan de beneficios definidos multi-patronal, revelará:

- (a) Una descripción de los acuerdos de financiación, incluyendo el método utilizado para determinar la tasa de la entidad de contribuciones y los requerimientos de financiación mínimos.
- (b) Una descripción de la medida en que la entidad puede ser responsable del plan por otras obligaciones de entidades según las cláusulas y condiciones del plan multi-patronal.

- (c) Una descripción de la distribución acordada de un déficit o superávit sobre:
 - (i) la liquidación del plan; o
 - (ii) la retirada de la entidad del plan.
- (d) Si la entidad contabiliza ese plan como si fuera un plan de contribuciones definidas de acuerdo con el párrafo 34, revelará la siguiente información, además de la información requerida por (a) a (c), y en lugar de la información requerida por los párrafos 141 a 149:
 - (i) El hecho de que el plan es un plan de beneficios definidos.
 - (ii) La razón por la que no está disponible la información suficiente para permitir a la entidad contabilizarlo como un plan de beneficios definidos.
 - (iii) Las contribuciones esperadas al plan para el próximo periodo sobre el que se informa.
 - (iv) Información sobre cualquier déficit o superávit del plan que puede afectar el importe de contribuciones futuras, incluyendo la base utilizada para determinar ese déficit o superávit y las implicaciones, si las hubiera, para la entidad.
 - (v) Una indicación del nivel de participación de la entidad en el plan comparado con otras entidades participantes. Ejemplos de medidas que pueden proporcionar esta indicación incluyen la participación de la entidad en las contribuciones totales al plan o el porcentaje de la entidad en el número total de miembros activos, miembros retirados, y miembros antiguos con derecho a beneficios, si esa información se encuentra disponible.

Planes de beneficios definidos que comparten riesgos entre entidades bajo control común

151. Si una entidad participa en un plan de beneficios definidos que comparte riesgos entre entidades bajo control común, revelará:
- (a) El acuerdo contractual o la política establecida para cargar el costo por el beneficio definido neto, o bien el hecho de que no existe esa política.
 - (b) La política para determinar la contribución a pagar por la entidad.
 - (c) Si la entidad contabilizase la distribución del costo por el beneficio definido neto de acuerdo con el párrafo 41, toda la información sobre el plan en su conjunto, requerida por los párrafos 137 a 149.
 - (d) Si la entidad contabiliza la contribución por pagar para el periodo tal como se señala en el párrafo 41, la información sobre el plan en su

conjunto requerida por los párrafos 137 a 139, 141, 144 a 146 y 149(a) y (b).

152. La información requerida por el párrafo 151(c) y (d) puede revelarse por referencia cruzada a la información a revelar en otros estados financieros de otra entidad del grupo si:
- (a) esos estados financieros de la entidad del grupo identifican por separado y revelan la información requerida sobre el plan; y
 - (b) esos estados financieros de la entidad del grupo están disponibles para los usuarios de los estados financieros en las mismas condiciones y al mismo tiempo, o antes, que los estados financieros de la entidad.

Requerimientos de información a revelar en otras NICSP

153. En el caso de que fuera requerido por la NICSP 20, una entidad revelará información sobre:
- (a) transacciones con partes relacionadas referentes a planes de beneficios post-empleo; y
 - (b) beneficios post-empleo para el personal clave de la gerencia.
154. En caso de que fuera requerido por la NICSP 19, una entidad revelará información sobre los pasivos contingentes que surgen de las obligaciones por beneficios post-empleo.

Otros beneficios a largo plazo a los empleados

155. Otros beneficios a los empleados a largo plazo incluyen partidas tales como los siguientes, si no se esperan liquidar totalmente antes de doce meses después del final del periodo sobre el que se informa en el que los empleados presten los servicios relacionados:
- (a) las ausencias retribuidas a largo plazo, tales como vacaciones especiales tras largos periodos de vida activa o años sabáticos;
 - (b) los beneficios por antigüedad u otros beneficios por largo tiempo de servicio;
 - (c) los beneficios por incapacidad a largo plazo;
 - (d) la participación en ganancias e incentivos;
 - (e) retribuciones diferidas; y
 - (f) contraprestaciones a pagar por la entidad hasta que un individuo tiene un nuevo empleo.
156. La medición de otros beneficios a largo plazo a los empleados no está sujeta, normalmente, al mismo grado de incertidumbre que afecta a la medición de

los beneficios post-empleo. Por esta razón, esta Norma requiere un método simplificado de contabilización de otros beneficios a largo plazo a los empleados. A diferencia de la contabilidad requerida para los beneficios post-empleo, este método no reconoce nuevas mediciones en los activos netos/patrimonio.

157. Esta Norma incluye una presunción refutable de que los pagos por incapacidad a largo plazo no están normalmente sujetos al mismo grado de incertidumbre que la medición de los beneficios post-empleo. Cuando esta presunción sea refutada, la entidad considerará si alguno o todos los pagos por incapacidad prolongada deben contabilizarse de acuerdo con los párrafos 57 a 154.

Reconocimiento y medición

158. **Al reconocer y medir el superávit o déficit en un plan de beneficios a los empleados a largo plazo, una entidad aplicará los párrafos 58 a 100 y 115 a 117. Una entidad aplicará los párrafos 118 a 121 al reconocer y medir cualquier derecho de reembolso.**
159. **Para otros beneficios a los empleados a largo plazo, una entidad reconocerá, en el resultado (ahorro o desahorro), el importe total neto de los siguientes importes, excepto en la medida en que otra NICSP requiera o permita su inclusión en el costo de un activo:**
 - (a) **el costo del servicio (véanse los párrafos 68 a 114);**
 - (b) **el interés neto sobre el pasivo (activo) por beneficios definidos neto (véanse los párrafos 125 a 128); y**
 - (c) **las nuevas mediciones del pasivo (activo) por beneficios definidos neto (véanse los párrafos 129 a 132).**
160. Una forma de otros beneficios a largo plazo a los empleados es el beneficio por incapacidad prolongada. Si el nivel del beneficio depende del periodo de servicio, surgirá una obligación cuando se preste el servicio. La medición de esa obligación refleja la probabilidad de que el pago vaya a ser requerido y el intervalo de tiempo a lo largo del cual se espera realizar pagos. Si el nivel de beneficio es el mismo para todos los empleados con incapacidad, independientemente de los años de servicio, el costo esperado de esos beneficios se reconoce cuando se produzca el suceso que cause la incapacidad de largo plazo.

Información a revelar

161. Aunque esta Norma no requiere información a revelar específica sobre los beneficios a los empleados a largo plazo, otras NICSP pueden requerir información a revelar. Por ejemplo, la NICSP 20 requiere información a revelar sobre los beneficios a los empleados del personal clave de la gerencia.

La NICSP 1 requiere información a revelar sobre el gasto por beneficios a los empleados.

Beneficios por terminación

162. Esta Norma trata los beneficios por terminación de forma separada del resto de los beneficios a los empleados, porque el suceso que da lugar a la obligación es la finalización del vínculo laboral, en lugar del servicio del empleado. Los beneficios por terminación del contrato proceden de la decisión de la entidad de finalizar el empleo o de la decisión de un empleado de aceptar una oferta de la entidad de beneficios a cambio de la finalización del contrato de empleo.
163. Los beneficios por terminación del contrato no incluyen beneficios a los empleados procedentes de la terminación de contrato de empleo a petición del empleado sin la oferta de una entidad o como consecuencia de requerimientos de retiro obligatorios, porque esos beneficios son beneficios post-empleo. Algunas entidades proporcionan un nivel menor de beneficio por terminación del contrato de empleo a petición del empleado (en esencia, un beneficio post-empleo), que por la terminación del contrato de empleo a petición de la entidad. La diferencia entre el beneficio proporcionado por terminación del contrato de empleo a petición del empleado y un beneficio mayor proporcionado a petición de la entidad es un beneficio por terminación del contrato.
164. La forma del beneficio a los empleados no determina si se proporciona a cambio del servicio o a cambio de la terminación de contrato de empleo del empleado. Los beneficios por terminación son normalmente pagos únicos, pero a veces también incluyen:
 - (a) Mejoras de los beneficios post-empleo, indirectamente a través de un plan de beneficios a los empleados o directamente.
 - (b) Salarios hasta el final de un periodo específico de tiempo si el empleado no presta servicios posteriores que proporcionen beneficios económicos a la entidad.
165. Indicadores de que se proporciona un beneficio a los empleados a cambio de servicios incluyen la siguiente información:
 - (a) El beneficio está condicionado a que se proporcionen servicios futuros (incluyendo beneficios que incrementan si se prestan servicios adicionales).
 - (b) El beneficio se proporciona de acuerdo con las condiciones de un plan de beneficios a los empleados.
166. Algunos beneficios por terminación se proporcionan de acuerdo con las condiciones de un plan de beneficios a los empleados existente. Por ejemplo,

pueden especificarse por ley, contrato de empleo o acuerdo sindical, o pueden sugerirse como consecuencia de prácticas pasadas del empleador de proporcionar beneficios similares. Como otro ejemplo, si una entidad realiza una oferta de beneficios disponible para más allá de un periodo corto, o hay más de un periodo corto entre la oferta y la fecha esperada de terminación real, la entidad considerará si ha establecido un nuevo plan de beneficios a los empleados y por tanto si los beneficios ofrecidos según ese plan son beneficios por terminación o beneficios post-empleo. Los beneficios a los empleados proporcionados de acuerdo con las condiciones de un plan de beneficios a los empleados son beneficios por terminación si proceden de una decisión de la entidad de finalizar un contrato de empleo con un empleado y no están condicionados a que se proporcionen servicios futuros.

167. Algunos beneficios a los empleados se proporcionan con independencia de las razones que hayan motivado su salida de la entidad. El pago de estos beneficios es cierto (sujeto a los requerimientos para la irrevocabilidad o periodos mínimos de servicio), pero el tiempo durante el cual se pagarán es un hecho incierto. Aunque estos beneficios sean descritos en algunas jurisdicciones como indemnizaciones o gratificaciones por finalización de contrato, son en realidad beneficios post-empleo más que beneficios por terminación, y una entidad los contabilizará como beneficios post-empleo.

Reconocimiento

168. **Una entidad reconocerá un pasivo y un gasto por beneficios por terminación en la primera de las siguientes fechas:**
 - (a) **cuando la entidad ya no pueda retirar la oferta de esos beneficios; y**
 - (b) **cuando la entidad reconozca los costos por una reestructuración que quede dentro del alcance de la NICSP 19 e involucre el pago de los beneficios por terminación.**
169. Para los beneficios por terminación por pagar como consecuencia de una decisión del empleado de aceptar una oferta de beneficios a cambio de la finalización de su contrato de empleo, el momento en que una entidad ya no pueda retirar la oferta de beneficios por terminación es el primero de:
 - (a) el momento en que el empleado acepta la oferta; y
 - (b) el momento en que tenga efecto una restricción (por ejemplo, un requerimiento legal, contractual o de regulación u otra restricción) sobre la capacidad de la entidad para retirar la oferta. Este sería cuando se realiza la oferta, si la restricción existía en el momento de la oferta.
170. Para los beneficios por terminación por pagar como consecuencia de la decisión de una entidad de terminar el contrato de empleo, la entidad ya no

puede retirar la oferta cuando ha comunicado a los empleados afectados un plan de terminación que cumple todos los criterios siguientes:

- (a) Las acciones requeridas para completar el plan indican que es improbable que se vayan a realizar cambios significativos en el plan.
 - (b) El plan identifica el número de empleados cuyo empleo va a finalizar, sus clasificaciones de trabajo o funciones y sus localizaciones (pero el plan no necesita identificar cada empleado individualmente) y la fecha de finalización esperada.
 - (c) El plan establece los beneficios por terminación que los empleados recibirán con suficiente detalle como para que éstos puedan determinar el tipo e importe de beneficios que recibirán cuando finalicen sus contratos de empleo.
171. Cuando una entidad reconoce beneficios por terminación, habrá de contabilizar también una modificación del plan o una reducción de otros beneficios a los empleados (véase el párrafo 105).

Medición

172. **Una entidad medirá los beneficios por terminación en el reconocimiento inicial y medirá y reconocerá cambios posteriores, de acuerdo con la naturaleza del beneficio a los empleados, siempre que los beneficios por terminación son una mejora de los beneficios post-empleo, la entidad aplicará los requerimientos de beneficios post-empleo. En otro caso:**
- (a) **Si se espera que los beneficios por terminación se liquiden completamente antes de doce meses después del periodo sobre el que se informa en el que el beneficio por terminación se reconozca, la entidad aplicará los requerimientos de beneficios a los empleados a corto plazo.**
 - (b) **Si no se espera que los beneficios por terminación se liquiden completamente antes de doce meses después del periodo sobre el que se informa, la entidad aplicará los requerimientos de otros beneficios a los empleados a largo plazo.**
173. Puesto que los beneficios por terminación no se proporcionan a cambio de servicios, los párrafos 72 a 76 relacionados con la atribución del beneficio a periodos de servicio no son aplicables.

Información a revelar

174. Aunque esta Norma no requiere información a revelar específica sobre los beneficios por terminación, otras NICSP pueden hacerlo. Por ejemplo, la NICSP 20 requiere información a revelar sobre los beneficios a los empleados del personal clave de la gerencia. La NICSP 1 requiere información a revelar sobre el gasto por beneficios a los empleados.

Disposiciones transitorias

175. Una entidad aplicará esta Norma de forma retroactiva, de acuerdo con la NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, excepto cuando:
- (a) Una entidad no necesita ajustar el importe en libros de activos que queden fuera del alcance de esta norma para cambios en los costos de beneficios a los empleados que estaban incluidos en el importe en libros anterior a la fecha de aplicación inicial. La fecha de aplicación inicial es el comienzo del primer periodo anterior presentado en los primeros estados financieros en los que la entidad adopta esta Norma.
 - (b) En los estados financieros para periodos que comiencen antes del 1 de enero de 2018, una entidad no necesita presentar información comparativa para la información a revelar requerida por el párrafo 147 sobre la sensibilidad de la obligación por beneficios definidos.

Fecha de vigencia

176. Una entidad aplicará esta Norma para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2018. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Norma en periodos que comiencen antes del 1 de enero de 2018, revelará este hecho.
177. Cuando una entidad adopte las NICSP de base de acumulación (o devengo) tal como se define en la NICSP 33, *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o devengo) (NICSP)*, para propósitos de información financiera con posterioridad a esta fecha de vigencia, esta Norma se aplicará a los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir de la fecha de adopción de las NICSP.

Derogación y sustitución de la NICSP 25 (2008)

178. Esta Norma deroga la NICSP 25, *Beneficios a los Empleados* (2008). La NICSP 25 será aplicable hasta que se aplique la NICSP 39 o esté vigente, lo que suceda primero.

Apéndice A

Guía de aplicación

Este Apéndice es parte integrante de la NICSP 39.

Ejemplo para ilustrar el párrafo 19: tratamiento contable de un plan de incentivos relacionado con el rendimiento

GA1. Un plan de incentivos relacionados con el rendimiento requiere que una imprenta gubernamental pague una parte especificada de su resultado positivo del periodo a los empleados que cumplan unos objetivos de rendimiento predeterminados y presten servicio a lo largo del año, es decir, que estén en su puesto de trabajo el primer y último día del periodo del que se informa. Si ningún empleado abandona la entidad durante el año, el total de pagos por incentivos ascenderá al 3% del resultado positivo presente. La entidad determina que la rotación del personal reducirá los pagos al 2,5% del resultado positivo presente.

La entidad reconoce un pasivo y un gasto por el 2,5% del resultado positivo.

Ejemplo para ilustrar el párrafo 37: tratamiento contable de un plan multi-patronal

GA2. Igual que sucede con entidades similares en la Región X, la Unidad A del Gobierno Local participa en un plan de beneficios definidos multi-patronal. Dado que el plan expone a las entidades participantes a riesgos actuariales asociados con los empleados actuales o anteriores de otras unidades del gobierno local participantes en el plan, no existe ningún criterio coherente y fiable para distribuir la obligación, los activos del plan y el costo entre las entidades individuales del gobierno local participantes del plan. Por lo tanto, la Unidad A del Gobierno Local contabiliza el plan como si se tratase de un plan de contribuciones definidas. Una valoración del plan, que no está elaborada sobre criterios de suposiciones compatibles con los requerimientos de esta Norma, muestra un déficit de 480 millones de u.m.^(a) en el plan. Conforme a un acuerdo vinculante, el plan ha acordado un calendario de contribuciones con los empleadores participantes en el mismo que eliminarán el déficit a lo largo de los próximos cinco años. El total de las contribuciones de la Unidad A del Gobierno Local conforme al contrato es de 40 millones de u.m.

La entidad reconoce un pasivo por las contribuciones, que se ajustará en función del valor temporal del dinero, así como un gasto de igual importe en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo.

- (a) En esta Norma, los importes monetarios se expresan en “unidades monetarias” (u.m.).

Ejemplo para ilustrar el párrafo 70: método de la unidad de crédito proyectada

- GA3. La entidad debe pagar, al finalizar el periodo de contrato de sus trabajadores, un beneficio consistente en una suma única de dinero, igual a un 1% del sueldo final por cada año de servicio. El sueldo del año 1 es de 10.000 u.m. y se supone que aumentará a razón del 7% anual compuesto. La tasa de descuento utilizada es el 10% anual. La tabla siguiente muestra cómo se conforma la obligación para un empleado que se espera que abandone la entidad al final del año 5, suponiendo que no se produzcan cambios en las suposiciones actuariales. Por razones de simplicidad, este ejemplo ignora el ajuste adicional que sería necesario para reflejar la probabilidad de que el empleado puede abandonar la entidad en una fecha anterior o posterior.

<i>Año</i>	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
<i>Beneficios atribuidos a</i>					
– <i>años anteriores</i>	<i>0</i>	<i>131</i>	<i>262</i>	<i>393</i>	<i>524</i>
– <i>periodo corriente (1% del salario final)</i>	<i>131</i>	<i>131</i>	<i>131</i>	<i>131</i>	<i>131</i>
– <i>periodo corriente y anteriores</i>	<i>131</i>	<i>262</i>	<i>393</i>	<i>524</i>	<i>655</i>
<i>Año</i>	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
<i>Importe inicial de la obligación</i>	—	<i>89</i>	<i>196</i>	<i>324</i>	<i>476</i>
<i>Interés al 10%</i>	—	<i>9</i>	<i>20</i>	<i>33</i>	<i>48</i>
<i>Costo de los servicios del periodo corriente</i>	<i>89</i>	<i>98</i>	<i>108</i>	<i>119</i>	<i>131</i>
<i>Importe final de la obligación</i>	<i>89</i>	<i>196</i>	<i>324</i>	<i>476</i>	<i>655</i>

Nota:

1. *El importe inicial de la obligación es el valor presente de los beneficios atribuidos a los años anteriores.*
2. *El costo por los servicios del periodo presente es el valor presente de los beneficios atribuidos a este periodo.*
3. *El importe final de la obligación es el valor presente de los beneficios atribuidos al periodo corriente y a los anteriores.*

Ejemplos para ilustrar el párrafo 73: reparto del beneficio entre los años de servicio

- GA4. Un plan de beneficios definidos consiste en pagar, en el momento del retiro, una suma única de 100 u.m. por cada año de servicio.

Se atribuye un beneficio de 100 u.m. a cada año. El costo del servicio presente es el valor presente de 100 u.m. El valor presente de la obligación por el plan de beneficios definidos es el valor presente de 100 u.m. multiplicado por el número de años de servicio hasta el final del periodo sobre el que se informa.

Si el beneficio se tuviera que pagar inmediatamente después de que el empleado abandonase la entidad, el costo del servicio presente y el valor presente de la obligación por beneficios definidos tendrían en cuenta la fecha esperada del retiro. Así, por el descuento de los importes, tales cantidades serán menores que las que se deberían calcular si el empleado fuera a retirarse al final del periodo sobre el que se informa.

- GA5. Un determinado plan consiste en asegurar una pensión mensual del 0,2% del sueldo final por cada año de servicio activo. La pensión es pagadera a partir de la edad de 65 años.

Se atribuirá, a cada año de servicio, un beneficio igual al valor presente, a la fecha esperada del retiro, de una pensión mensual del 0,2% del importe estimado del sueldo final a pagar desde la fecha esperada del retiro hasta la fecha esperada del fallecimiento. El costo del servicio presente es el valor presente de ese beneficio. El valor presente de las obligaciones por beneficios definidos es el valor presente de los pagos de pensión mensuales del 0,2% del salario final, multiplicado por el número de años de servicio hasta el final del periodo sobre el que se informa. El costo del servicio presente y el valor presente de la obligación por beneficios definidos se descuentan, porque los pagos por pensiones comienzan cuando el empleado cumple 65 años.

Ejemplos para ilustrar el párrafo 74: irrevocabilidad y no irrevocabilidad de los beneficios

- GA6. Un determinado plan paga un beneficio de 100 u.m. por cada año de servicio. El derecho a recibirla se consolida después de 10 años de servicio.

Se atribuye un beneficio de 100 u.m. a cada año. En cada uno de los primeros diez años, el costo del servicio presente y el valor presente de la obligación reflejan la probabilidad de que el empleado no complete los 10 años de servicio.

- GA7. Un plan paga un beneficio de 100 u.m. por cada año de servicio, excluyendo los servicios prestados antes de cumplir los 25 años. Los beneficios son irrevocables inmediatamente.

No se atribuirán beneficios al servicio antes de que el empleado cumpla 25 años, puesto que el servicio anterior a esa fecha no da derecho a beneficios (ni condicionados ni no condicionados). Se atribuye un beneficio de 100 u.m. a cada año siguiente.

Ejemplos para ilustrar el párrafo 75: beneficios atribuidos a los períodos contables

- GA8. Un determinado plan concede un beneficio a los empleados por un importe único de 1.000 u.m., que es irrevocable tras 10 años de servicio. El plan no proporciona más beneficios por años de servicio adicionales.

Se atribuye un beneficio de 100 u.m. (1.000 u.m. dividido entre 10) a cada uno de los primeros 10 años. El costo del servicio presente en cada uno de esos primeros 10 años reflejará la probabilidad de que el empleado pueda no completar los 10 años requeridos de servicio. No se atribuye beneficio alguno en los años siguientes.

- GA9. Un determinado plan concede un beneficio de importe único, por valor de 2.000 u.m., a todos los empleados que permanezcan en la entidad a la edad de 55 años, tras 20 años de servicio, o bien que estén prestando servicios en la entidad a la edad de 65 años, con independencia de su antigüedad.

Para los trabajadores que accedan al empleo antes de la edad de 35 años, es necesario tener en cuenta que los beneficios les pueden alcanzar al cumplir esa edad, pero no antes (un empleado puede abandonar la entidad a los 30 y volver a incorporarse a la edad de 33, lo cual no tendrá efecto ni en la cuantía del beneficio ni en la fecha de pago). Tales beneficios se condicionan a los servicios futuros. Además, los servicios prestados después de los 55 años no conceden al empleado ningún derecho a beneficios adicionales. Para los empleados que lleguen a la edad de 35 años, la entidad deberá atribuir beneficios de 100 u.m. (2.000 u.m. divididas entre 20) a cada uno de los años de servicio, desde los 35 a los 55 años de edad.

Para los trabajadores que accedan a la entidad entre los 35 y los 45 años, los servicios prestados después de llevar veinte años no les conceden cantidades adicionales de beneficios. Para estos empleados, la entidad atribuye un beneficio de 100 (2.000 u.m. dividido entre 20) para cada uno de los primeros 20 años de servicio.

En el caso de un trabajador que acceda al empleo a la edad de 55 años, los servicios prestados después de los 10 primeros años no le conceden derecho a cantidades adicionales de beneficio. Para tal empleado, la entidad atribuirá un beneficio de 200 u.m. (2.000 u.m. dividido entre 10) para cada uno de los 10 primeros años de servicio.

Para todos los empleados, el costo de servicio presente y el valor presente de la obligación reflejarán la probabilidad de que el empleado pueda no completar los períodos necesarios de servicio.

- GA10. Un plan para atenciones médicas post-empleo consiste en reembolsar el 40% de los costos médicos post-empleo si el empleado deja la entidad

después de más de 10 y menos de 20 años de servicio, y el 50% de tales costos si el empleado abandona después de 20 o más años de servicio.

En virtud de la fórmula del plan de beneficios, la entidad atribuye un 4% del valor presente de los costos médicos previstos (40% dividido entre 10), a cada uno de los diez primeros años, y un 1% (10% dividido entre 10) a cada uno de los segundos diez años. El costo del servicio presente en cada año refleja la probabilidad de que el empleado pueda no completar el periodo de servicio necesario para tener derecho a una parte o la totalidad de los beneficios. Para los empleados que se espera que dejen la entidad durante los 10 primeros años, no se atribuye beneficio.

- GA11. Un plan para atenciones médicas post-empleo consiste en reembolsar el 10% de los costos médicos post-empleo si el empleado deja la entidad después de más de 10 y menos de 20 años de servicio, y el 50% de tales costos si el empleado abandona después de 20 o más años de servicio.

El servicio en los años posteriores conlleva un nivel significativamente más alto de beneficios que en años anteriores. Por tanto, para los empleados que vayan a abandonar la entidad después de veinte o más años, ésta atribuye el beneficio utilizando el método de reparto lineal descrito en el párrafo 73. Los servicios prestados después de los 20 años no darán derecho a beneficios adicionales. Por tanto, el beneficio atribuido a cada uno de los 20 primeros años es un 2,5% del valor presente de los costos médicos esperados (50% dividido entre 20).

Para los empleados que se espera que abandonen la entidad después de 10 años de servicio, pero antes de alcanzar los 20, el beneficio atribuido a cada uno de los diez primeros años es el 1% del valor presente de los costos esperados por atención médica. Para estos empleados, no se atribuye beneficio alguno a los servicios prestados después de la finalización del décimo año y antes de la fecha estimada de abandono.

Para los empleados que se espera que dejen la entidad durante los 10 primeros años, no se atribuye beneficio.

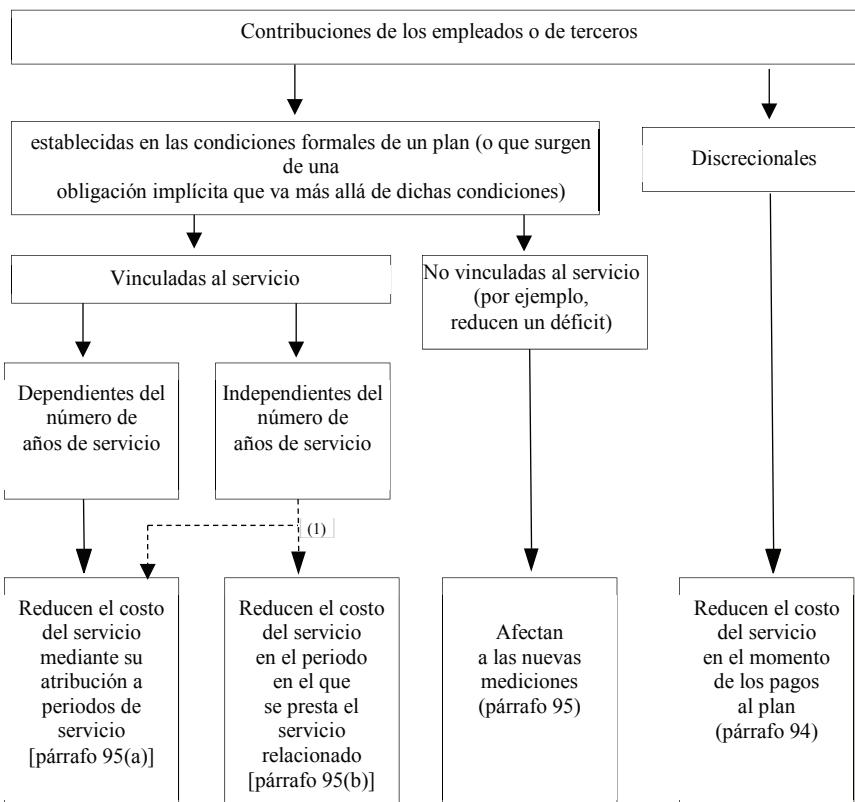
Ejemplo para ilustrar el párrafo 76: beneficios atribuidos a los períodos contables

- GA12. Los empleados adquieren el derecho a un beneficio del 3% del sueldo final por cada año de servicio antes de cumplir los 55 años.

Se atribuye a cada año un beneficio del 3% del sueldo estimado final por cada año hasta que el trabajador cumpla los 55 de edad. Esta es la fecha en la que los servicios posteriores no dan derecho a un nivel mayor en los beneficios, según el plan. No se atribuye ningún beneficio a los servicios prestados por el trabajador después de cumplir esa edad.

Ejemplo que ilustra los párrafos 94 y 95: Contribuciones de los empleados o terceros

- GA13. Los requerimientos de contabilización de las contribuciones de los empleados o de terceros se ilustran en el siguiente diagrama.



(1) Esta flecha discontinua significa que se permite que una entidad opte por una contabilización u otra.

Ejemplo que ilustra los párrafos 162 a 173: beneficios por terminación

- GA14. Antecedentes

Como consecuencia de una adquisición reciente, una entidad prevé cerrar una fábrica dentro de 10 meses y, en ese momento, finalizar los contratos de los empleados que permanezcan en la fábrica. Puesto que la entidad necesita la experiencia de los empleados en la fábrica para completar algunos contratos, anuncia un plan de terminación de contratos de la forma siguiente:

Cada empleado que permanezca y preste servicio hasta el cierre de la fábrica recibirá en la fecha de terminación un pago de 30.000 u.m. Los empleados que dejen la fábrica antes del cierre recibirán 10.000 u.m.

En la fábrica hay 120 empleados. En el momento del anuncio del plan, la entidad espera que 20 de ellos abandonen antes del cierre. Por ello, los flujos de salida de efectivo totales esperados según el plan son 3.200.000 u.m. (es decir, $20 \times 10.000 \text{ u.m.} + 100 \times 30.000 \text{ u.m.}$). Como requería el párrafo 163, la entidad contabilizará beneficios proporcionados de la terminación de los contratos de empleo como beneficios por terminación y contabilizará los beneficios proporcionados de servicios como beneficios a los empleados a corto plazo.

Beneficios por terminación

El beneficio proporcionado de la finalización del contrato de empleo es de 10.000 u.m. Este es el importe que una entidad tendría que pagar para terminar el contrato de empleo independientemente de si los empleados permanecen y prestan servicios hasta el cierre de la fábrica o abandonan antes de dicho cierre. Aun cuando los empleados puedan abandonar antes del cierre, la terminación del contrato de empleo de todos los empleados es una consecuencia de la decisión de la entidad de cerrar la fábrica y rescindir sus contratos de empleo (es decir, todos los empleados dejarán el empleo cuando la fábrica cierre). Por ello, la entidad reconocerá un pasivo de 1.200.000 u.m. (es decir, $120 \times 10.000 \text{ u.m.}$) en concepto de beneficios por terminación proporcionados de acuerdo con el plan de beneficios a los empleados en la primera de las dos fechas, cuando el plan de terminación se anuncie y cuando la entidad reconozca los costos de reestructuración asociados con el cierre de la fábrica.

Beneficios proporcionados por servicios

El incremento de beneficios que los empleados recibirán si proporcionan servicios para el periodo completo de diez meses es a cambio de servicios proporcionados a lo largo de ese periodo. La entidad los contabilizará como beneficios a los empleados a corto plazo porque la entidad espera liquidarlos antes de doce meses después del final del periodo sobre el que se informa. En este ejemplo, no se requiere descontar, de forma que un gasto de 200.000 u.m. (es decir, $2.000.000 \div 10$) se reconocerá en cada mes durante el periodo de servicio de 10 meses, con un incremento correspondiente en el importe del pasivo.

Apéndice B

Modificaciones a otras NICSP

NICSP 1, *Presentación de Estados Financieros*

Se modifica el párrafo 116. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

116. La elección entre el método de la naturaleza de los gastos o de la función de los gastos dependerá de factores históricos, así como del sector industrial y de la naturaleza de la entidad. Ambos métodos suministran una indicación de los costos que puedan variar directa o indirectamente, con el nivel de ventas o de producción de la entidad. Puesto que cada uno de los métodos de presentación tiene ventajas para tipos distintos de entidades, esta Norma exige que la gerencia seleccione la presentación que considere más relevante y fiable. Sin embargo, puesto que la información sobre la naturaleza de los gastos es útil para predecir los flujos de efectivo futuros, se requiere información a revelar adicional cuando se utiliza la clasificación de la función de los gastos. En el párrafo 115, el concepto beneficios a los empleados tiene el mismo significado que en la NICSP 25 39, *Beneficios a los Empleados*.

NICSP 17, *Propiedades, Planta y Equipo*

Se modifica el párrafo 31. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

31. Son ejemplos de costos atribuibles directamente:
- (a) los costos de beneficios a los empleados (según se definen en la NICSP 25 39, *Beneficios a los Empleados*), que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades, planta y equipo;
- ...

NICSP 19, *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*

Se modifica el párrafo 14. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

14. La presente Norma no es aplicable a las provisiones para impuestos a las ganancias o equivalentes del impuesto a las ganancias (las guías para el tratamiento contable de este impuesto se pueden encontrar en la Norma Internacional de Contabilidad NIC 12, *Impuesto a las Ganancias*). La presente Norma tampoco es aplicable a las provisiones que provienen de beneficios sociales de los trabajadores (las guías para el tratamiento

contable de estos beneficios se pueden hallar en la NICSP ~~25~~ 39, *Beneficios a los Empleados*).

NICSP 20, *Información a Revelar sobre Partes Relacionadas*

Se modifica el párrafo 38. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

38. Los requerimientos sobre la medición de los beneficios a los empleados se encuentran en la NICSP ~~25~~ 39, *Beneficios a los Empleados*. Si una remuneración no monetaria que es objeto de medición fiable ha sido incluida en el importe agregado de remuneración del personal clave de la gerencia revelado durante el periodo, también deberá revelarse en las notas a los estados financieros sobre la base de medición de esa remuneración no monetaria.

NICSP 21, *Deterioro del Valor de Activos no Generadores de Efectivo*

Se modifica el párrafo 43. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

43. Los costos por la disposición, diferentes de aquéllos que ya hayan sido reconocidos como pasivos, se habrán de deducir al calcular el valor razonable menos los costos de venta. Ejemplos de estos costos son los costos de carácter legal, timbres y otros impuestos de transacciones similares, los costos de desmontar o desplazar el activo, así como todos los demás costos directos incrementales para dejar el activo en condiciones para su venta. No obstante, los beneficios por terminación (definidas en la NICSP ~~25~~ 39, *Beneficios a los Empleados*) y los costos asociados con la reducción o la reorganización de un negocio, que implique la disposición de un activo, no son costos incrementales directos y atribuibles a la disposición del activo.

NICSP 26, *Deterioro del Valor de Activos Generadores de Efectivo*

Se modifica el párrafo 2. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

2. **Una entidad que prepare y presente sus estados financieros según la base contable de acumulación (o devengo), aplicará la presente Norma en la contabilización del deterioro del valor de activos generadores de efectivo, exceptuando los siguientes casos:**
- (a) ...
- (g) **activos que provienen de beneficios a los empleados (véase la NICSP ~~25~~ 39, *Beneficios a los Empleados*);**

NICSP 28—*Instrumentos Financieros: Presentación*

Se modifica el párrafo 3. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

3. **Una entidad que prepara y presenta estados financieros según la base contable de acumulación (o devengo) aplicará esta Norma en la contabilidad de todos los instrumentos financieros excepto:**

- (a) ...
- (b) **Los derechos y obligaciones de los empleadores derivados de planes de beneficios a empleados, a los que se aplique la NICSP 25 39, *Beneficios a los Empleados*.**
- (c) ...

NICSP 29, *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*

Se modifican los párrafos 2 y FC19. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

2. **Esta Norma se aplicará por todas las entidades para todos los tipos de instrumentos financieros, a excepción de:**

- (a) ...
- (c) **los derechos y obligaciones de los empleadores derivados de planes de beneficios a empleados, a los que se aplique la NICSP 25 39, *Beneficios a los Empleados*.**
- (d) ...

Fundamentos de las conclusiones

FC19. Puede haber casos en los que exista un mercado activo para contratos de garantía financiera equivalentes o similares a los emitidos. En dichos casos el valor razonable debe estimarse a través de la observación de dicho mercado activo. Cuando no existe un mercado activo, el IPSASB consideró si debe requerirse a la entidad cambiar inmediatamente al enfoque basado en la NICSP 19. El IPSASB indicó que muchas técnicas de valoración son de gran complejidad y, tal como se indica en los párrafos GA107 y GA108, pueden dar lugar a una variedad de resultados. Es discutible que el costo de desarrollar dichas técnicas exceda los beneficios proporcionados a los usuarios de la información. Un enfoque basado en la NICSP 9 puede proporcionar una medición más fiable y comprensible de la exposición al riesgo del emisor como resultado de formalizar un contrato de garantía financiera. El IPSASB también reconoció que cuando una entidad no reconoce un pasivo de acuerdo con la NICSP 19, la entidad revela la información requerida sobre obligaciones contingentes en la NICSP 19 a menos que la salida de recursos sea remota. La información proporcionada a los usuarios sobre la exposición al riesgo relacionada con las garantías

financieras proporcionadas con contraprestación nula o simbólica también incluye informaciones a revelar sobre el riesgo de crédito en la NICSP 30, *Instrumentos Financieros: Información a Revelar*. Por el contrario, el IPSASB reconoció que actualmente hay NICSP que requieren la utilización de expertos, como actuarios, para desarrollar técnicas de valoración que son intrínsecamente complejas (por naturaleza), como la NICSP 25 39, *Beneficios a los Empleados*. Al considerar ambos aspectos, el IPSASB concluyó que, en ausencia de un mercado activo, debe permitirse a las entidades utilizar una técnica de valoración no basada en un mercado observable cuando estén convencidas de que dicha técnica proporciona un método fiable y comprensible para determinar el valor razonable de un contrato de garantía financiera formalizado por un emisor a través de una transacción sin contraprestación. Particularmente, este es el caso de garantías no estándar en las que hay disponibilidad limitada de datos sobre incumplimientos y riesgo de crédito.

NICSP 30, *Instrumentos Financieros: Información a Revelar*

Se modifica el párrafo 3. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

3. **Esta Norma se aplicará por todas las entidades para todos los tipos de instrumentos financieros, a excepción de:**

- (a) ...
- (b) **los derechos y obligaciones de los empleadores derivados de planes de beneficios a empleados, a los que se aplique la NICSP 25 39, *Beneficios a los Empleados*.**
- (d) ...

NICSP 31, *Activos Intangibles*

Se modifican los párrafos 6, 35 y 64. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

6. En el caso de que otra NICSP se ocupe de la contabilización de una clase específica de activo intangible, la entidad aplicará esa NICSP en lugar de la presente. Por ejemplo, esta Norma no es aplicable a:

- (a) ...
- (c) activos que provienen de beneficios a los empleados (véase la NICSP 25 39, *Beneficios a los Empleados*);
- (d) ...

35. Son ejemplos de costos atribuibles directamente:

- (a) los costos de las remuneraciones a los empleados (según se definen en la NICSP 25 39), derivados directamente de poner el activo en sus condiciones de uso;
 - (b) ...
64. El costo de un activo intangible generado internamente comprenderá todos los costos directamente atribuibles necesarios para crear, producir y preparar el activo para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia. Son ejemplos de costos atribuibles directamente:
- (a) ...
 - (b) los costos de los beneficios a los empleados (según se definen en la NICSP 25 39) derivadas de la generación del activo intangible;

NICSP 33, Adopción Por Primera vez de las NICSP de Base de Acumulación (o Devengo)

Se eliminan los párrafos 106, 107 y el FC60. Se modifican los párrafos 36, 102, 104, 105, FC59, FC109, GI50, GI59, GI60, GI61, GI62, GI91, los encabezamientos sobre los párrafos 101, FC59 y FC109 y la tabla del apéndice. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

36. **Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP no haya reconocido activos o pasivos según la base contable anterior, no se requiere que reconozca o mida los activos o pasivos siguientes para los períodos sobre los que se informa que comienzan en una fecha dentro de los tres años siguientes a la de adopción de las NICSP:**
- (a) ...
 - (d) **Planes de beneficios definidos y otros beneficios de los empleados a largo plazo (véase la NICSP 25 39, *Beneficios a los Empleados*);**
 - (e) ...

NICSP 25 39, *Beneficios a los Empleados*

101. ...
- Planes de beneficios definidos y otros beneficios a los empleados a largo plazo*
102. **En la fecha de adopción de las NICSP, o cuando una entidad que las adopta por primera vez se beneficia de la exención de transición de tres años, la fecha en la que expira la exención, o cuando los pasivos correspondientes se midan o reconozcan en los estados financieros (lo que tenga lugar primero), una entidad que adopta por primera vez las NICSP determinará su pasivo inicial por planes de beneficios definidos y otros beneficios a los empleados a largo plazo en la fecha en que:**

- (a) el valor presente de la obligación en la fecha de adopción de las NICSP, o cuando una entidad que las adopta por primera vez aprovecha el periodo de dispensa de transición de tres años, la fecha en la que la exención expira, o cuando los pasivos correspondientes se reconocen o miden en los estados financieros (lo que tenga lugar primero), usando el método de la unidad de crédito proyectada; y
- (b) menos el valor razonable, en la fecha de adopción de las NICSP, o cuando una entidad que las adopta por primera vez estas aprovecha el periodo de dispensa de transición de tres años, la fecha en la que la exención expira, o cuando los pasivos correspondientes se reconocen o miden en los estados financieros (lo que tenga lugar primero), de los activos del plan (si los hubiere) con los que se cancelarán directamente las obligaciones; y
- (c) ~~menos cualquier costo por servicios pasados que se reconocerá en períodos posteriores como un gasto de forma lineal a lo largo del periodo promedio hasta que los beneficios pasen a ser irrevocables.~~

103. ...

104. El efecto del cambio en las políticas contables a la NICSP ~~25~~ 39 incluye cualquier ~~ganancia y pérdida actuaria~~ nueva medición que surgió, si la hubiere, en períodos anteriores, ~~incluso si queda fuera de la “banda de fluctuación” de la NICSP 25~~. Según su base contable anterior, una entidad que adopta por primera vez las NICSP puede no haber reconocido o medido los pasivos, en cuyo caso el incremento en el pasivo representará el importe total del pasivo menos el valor razonable, en la fecha de adopción de NICSP o cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha el periodo de dispensa de transición de tres años, la fecha en la que exención expira, o cuando los pasivos correspondientes se reconocen o miden en los estados financieros (lo que tenga lugar primero) de cualquier activo del plan de acuerdo con el párrafo 102(b) ~~y cualquier costo de servicios pasados a reconocer en períodos posteriores de acuerdo con el párrafo 102(e)~~. Este incremento del pasivo se reconocerá en el resultado (ahorro o desahorro) acumulado en el periodo en el que las partidas se reconocen o miden.

105. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP ~~reconocerá no separar~~ reconocerá ~~las ganancias y pérdidas actuariales acumuladas desde el inicio del plan o planes de los beneficios definidos hasta la fecha de adopción de las NICSP en partes reconocidas y no reconocidas. Todas las ganancias y pérdidas actuariales acumuladas se reconocerán nuevas~~

mediciones en el resultado (ahorro o desahorro) acumulado de apertura en el periodo en el que las partidas se reconocen o miden.

106. ~~No se permite que una entidad que adopta por primera vez las NICSP separe las ganancias y pérdidas actuariales acumuladas en partes reconocidas y no reconocidas al adoptar las NICSP 25. Todas las ganancias y pérdidas acumuladas se reconocerán en el resultado (ahorro o desahorro) acumulado de apertura en el periodo en el que las partidas se reconocen o miden. Este requerimiento no impide, sin embargo, que una entidad que adopta por primera vez las NICSP que opte por reconocer solo parte de sus ganancias y pérdidas actuariales de acuerdo con los párrafos 105 a 107 de la NICSP 25 en periodos sobre los que se informa posteriores.~~
107. ~~Una entidad que adopta por primera vez las NICSP revelará información sobre ajustes de experiencia de acuerdo con el párrafo 141(p) de la NICSP 25 de forma prospectiva, en la fecha de adopción de las NICSP.~~

Fundamentos de las conclusiones

NICSP 25 39, *Beneficios a los Empleados*

FC59. El IPSASB reconoció que el reconocimiento y/o medición de los pasivos específicos de la NICSP 25 39, será un reto para muchas entidades del sector público puesto que pueden requerirse sistemas nuevos o actualizarse los existentes. El IPSASB, por ello, estuvo de acuerdo en que debe darse a una entidad que adopta por primera vez las NICSP un periodo de exención de tres años para el reconocimiento y/o medición de activos y pasivos relacionados con planes de beneficios definidos y otros beneficios a los empleados a largo plazo. Para evitar un estado de situación financiera sesgado, el IPSASB estuvo de acuerdo, además, en que los activos del plan deben reconocerse y/o medirse al mismo tiempo que los pasivos. El resto de beneficios a los empleados deben reconocerse y/o medirse en la fecha de adopción de las NICSP.

FC60. El IPSASB, además, destacó que la aplicación retroactiva total de la NICSP 25 requeriría que una entidad que adopta por primera vez las NICSP determine las ganancias o pérdidas actuariales para cada año desde el inicio del plan, para determinar las ganancias o pérdidas no reconocidas acumuladas netas en la fecha de adopción de las NICSP. Se concluyó que esto sería costoso y no beneficiaría a los usuarios. No se requiere que una entidad que adopta por primera vez las NICSP separe las ganancias y pérdidas actuariales acumuladas en partes reconocidas y no reconocidas. Todas las ganancias y pérdidas actuariales acumuladas deberán reconocerse en los resultados (ahorro o desahorro) acumulados iniciales.

NICSP 25 39, *Beneficios a los Empleados*

- FC109. El IPSASB también estuvo de acuerdo en que, cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP se beneficia de las exenciones de reconocer o medir pasivos, debería proporcionar información sobre los importes del periodo anual corriente y de los cuatro anteriores del valor presente de la obligación por beneficios definidos, del valor razonable de los activos del plan y del resultado del plan y los ajustes que requiere la NICSP 25 39 de forma prospectiva.

Guía de implementación

- GI50. Como ejemplo: los primeros estados financieros de transición conforme a las NICSP de la Entidad A son, para el periodo que termina a 31 de diciembre de 20X5, en los que la entidad que adopta por primera vez las NICSP elige presentar información comparativa. En términos de su base contable anterior las transacciones y sucesos siguientes se registran en los estados financieros a 31 de diciembre de 20X3 y 20X4 de la Entidad A:

(a) ...

Aplicación de los requerimientos

Al preparar su estado de situación financiera de apertura según las NICSP a 1 de enero de 20X4 y en sus estados de situación financiera comparativo a 31 de diciembre de 20X4, la entidad A:

(a) ...

(b) hará las estimaciones necesarias (en forma de suposiciones actuariales) para contabilizar el plan de pensiones según la NICSP 25 39, *Beneficios a los Empleados*. Las suposiciones actuariales de la entidad A, a 1 de enero de 20X4 y a 31 de diciembre de 20X4, no reflejan las condiciones que aparecieron después de tales fechas. Por ejemplo, la entidad A utilizó:

(i) ...

NICSP 25 39, Beneficios a los Empleados

- GI59. En la fecha de adopción de las NICSP, una entidad que las adopta por primera vez aplica la NICSP 25 39 para medir los planes de beneficios definidos y otros beneficios a los empleados a largo plazo, y reconoce todas las ganancias o pérdidas actuariales acumuladas desde el inicio del plan hasta la fecha de adopción de las NICSP o cuando la entidad que adopta por primera vez las NICSP se beneficia de la exención que proporciona un periodo de dispensa de transición de tres años desde el reconocimiento de los planes de beneficios definidos y otros beneficios a los empleados a largo plazo, la fecha en que las exenciones expiran o cuando los planes de beneficios definidos se reconozcan o midan de acuerdo con la NICSP 25 39 (lo que tenga lugar primero), ~~incluso si su política contable de acuerdo con~~

~~la NICSP 25 involucrará dejar algunas ganancias o pérdidas actariales posteriores sin reconocer (véase el párrafo 105 de la NICSP 33).~~

- GI60. Las suposiciones actariales de una entidad que adopta por primera vez las NICSP en la fecha de adopción de éstas, o cuando la entidad que las adopta por primera vez se beneficia de las exenciones que proporcionan dispensa del reconocimiento de los planes de beneficios definidos y otros beneficios a los empleados a largo plazo, la fecha en que expiran las exenciones o cuando los planes de beneficios definidos y otros beneficios a los empleados a largo plazo se reconocen o miden de acuerdo con la NICSP 25 39 (la que tenga lugar primero), son congruentes con las suposiciones actariales realizadas al final de su periodo comparativo (si la entidad que adopta por primera vez las NICSP opta por presentar información comparativa de acuerdo con el párrafo 78 de la NICSP 33) de acuerdo con su base contable anterior (después de los ajustes para reflejar cualquier diferencia en políticas contables), a menos que haya evidencia objetiva de que esas suposiciones eran erróneas (párrafo 23 de la NICSP 33). Las revisiones posteriores a dichas suposiciones son una ganancia o pérdida actuarial del periodo en el que la entidad que adopta por primera vez las NICSP realiza las revisiones.
- GI61. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP puede necesitar realizar suposiciones actariales en la fecha de adopción de las NICSP, o cuando se beneficia de las exenciones que proporcionan una dispensa de reconocer los planes de beneficios definidos y otros beneficios a los empleados a largo plazo, la fecha en que expiran las exenciones o cuando los planes de beneficios definidos y otros beneficios a los empleados a largo plazo se reconozcan o midan de acuerdo con la NICSP 25 39 (lo que tenga lugar primero), que no eran necesarias de acuerdo con su base contable. Estas suposiciones actariales no reflejan las condiciones que surgieron después de la fecha de adopción de las NICSP, o cuando se beneficia de las exenciones que proporcionan una dispensa de reconocer los planes de beneficios definidos y otros beneficios a los empleados a largo plazo, la fecha en que expiran las exenciones o cuando los planes de beneficios definidos y otros beneficios a los empleados a largo plazo se reconozcan o midan de acuerdo con la NICSP 25 39 (lo que tenga lugar primero). En concreto, las tasas de descuento y el valor razonable de los activos del plan en la fecha de adopción de las NICSP, o cuando se beneficia de las exenciones que proporcionan una dispensa de reconocer los planes de beneficios definidos y otros beneficios a los empleados a largo plazo, la fecha en que expiran las exenciones o cuando los pasivos se reconozcan o midan de acuerdo con la NICSP 25 39 (lo que tenga lugar primero), reflejan las condiciones de mercado en esa fecha. De forma análoga, las suposiciones actariales de la entidad que adopta por primera vez las NICSP en la fecha de adopción de éstas, o cuando la entidad que las adopta por primera vez se beneficia de las exenciones que proporcionan dispensa

del reconocimiento de planes de beneficios definidos y otros beneficios a largo plazo a los empleados, la fecha en que expira la exención o cuando los planes de beneficios definidos y otros beneficios a los empleados a largo plazo se reconozcan o midan de acuerdo con la NICSP ~~25~~ 39 (la que tenga lugar primero), sobre tasas de rotación futura de empleados, no reflejan un incremento significativo en las tasas de rotación de empleados futuros como consecuencia de un recorte del plan de pensiones ocurrido después de la fecha de adopción de la NICSP; o cuando la entidad que adopta por primera vez las NICSP se beneficia de las exenciones que proporcionan dispensa del reconocimiento de los planes de beneficios definidos, la fecha en la que expira la exención o cuando los planes de beneficios definidos y otros beneficios a los empleados se reconozcan o midan de acuerdo con la NICSP ~~25~~ 39 (la que tenga lugar primero) (párrafo 23 de la NICSP 33).

- GI62. En muchos casos, los estados financieros de transición conforme a las NICSP de una entidad que adopta por primera vez las NICSP o sus primeros estados financieros reflejarán mediciones de las obligaciones por beneficios a los empleados en tres fechas (cuando entidad que adopta por primera vez las NICSP opta por presentar información comparativa de acuerdo con el párrafo 78 de la NICSP 33): el final de primer periodo sobre el que se informa, la fecha del estado de situación financiera comparativo (cuando la entidad que adopta por primera vez las NICSP opta por presentar información comparativa) y la fecha de adopción de las NICSP, o cuando la entidad que adopta por primera vez éstas se beneficia de las exenciones que proporcionan dispensa del reconocimiento de los planes de beneficios definidos y otros beneficios a los empleados a largo plazo, la fecha en que expiran las exenciones o cuando los planes de beneficios definidos y otros beneficios a los empleados a largo plazo se reconocen o miden de acuerdo con la NICSP ~~25~~ 39 (la que tenga lugar primero). La NICSP ~~25~~ 39 recomienda que la entidad que adopta por primera vez las NICSP utilice un actuario cualificado en la medición de todas las posibles obligaciones de beneficios por retiro. Para disminuir costos, la entidad que adopta por primera vez las NICSP puede solicitar un actuario cualificado que lleve a cabo una valoración actuarial detallada en una o dos de estas fechas, y extienda las valoraciones hacia delante o hacia atrás hasta las otras fechas. Cualquier movimiento hacia delante o hacia atrás reflejará todas las transacciones significativas y demás hechos relevantes ocurridos (incluyendo cambios en los precios de mercado y en las tasas de interés) entre esas dos fechas (párrafo ~~68~~ 61 de la NICSP ~~25~~ 39).
- GI91. El siguiente diagrama resume las exenciones y disposiciones de transición de las NICSP de base de acumulación (o devengo)

NICSP 39—BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

		Exención de transición proporcionada							
	NO	SI							
	Costo atribuido	Tres años de exención de transición para el reconocimiento	Tres años de exención de transición para la medición	Tres años de exención de transición para el reconocimiento y/o medición	Tres años de exención de transición para revelar información	Eliminación de transacciones, saldos, ingresos y gastos	Otros		
NICSP 25, <i>Beneficios a los Empleados (NICSP 39, Beneficios a los Empleados)</i>		✓ Planes de beneficios definidos y otros beneficios a los empleados a largo plazo no reconocidos según la base contable anterior	✓ Para beneficios definidos y otros beneficios a los empleados a largo plazo reconocidos según la base contable anterior					• Disposiciones sobre cómo determinar el pasivo inicial • Disposición para no separar las ganancias y pérdidas actuariales acumuladas • Información a revelar prospectiva sobre ajustes de experiencia	

Apéndice A

• • •

Exención o disposición de transición	Exenciones o disposiciones de transición que tienen que aplicarse	Exenciones o disposiciones de transición que pueden aplicarse o ser opcionales
	No afectan la presentación razonable y cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo)	No afectan la presentación razonable y cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo)
<p>NICSP 25 (NICSP 39)</p> <ul style="list-style-type: none"> Exención de tres años para el reconocimiento y/o medición de activos y/o pasivos y cambios de política contable para medir activos y/o pasivos Determinación del pasivo inicial para beneficios definidos y otros planes de beneficios a los empleados a largo plazo en la fecha de adopción o cuando el periodo de exención expire Reconocimiento en el resultado (ahorro o desahorro) acumulado del incremento/diminución en la fecha de adopción o cuando el periodo de exención 	<p>✓</p> <p>✓</p>	<p>✓</p>

NICSP 35, *Estados Financieros Consolidados*

Se modifica el párrafo 6. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

6. Esta Norma no se aplica a los planes de beneficios post-empleo u otros planes de beneficios a largo plazo a los empleados a los que se aplica la NICSP ~~25~~ 39, *Beneficios a los Empleados*.

NICSP 38, *Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades*

Se modifica el párrafo 4. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

4. **Esta Norma no es aplicable a:**

- (a) **Los planes de beneficios post-empleo u otros planes de beneficios a largo plazo a los empleados a los que se aplica la NICSP ~~25~~ 39, *Beneficios a los Empleados*.**
- (b) ...

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la NICSP 39, pero no son parte de la misma.

Objetivo

- FC1. La NICSP 25 (2008), Beneficios a los Empleados, fue elaborada básicamente a partir de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 19 (2004), Beneficios a los Empleados, publicada por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). El IASB introdujo algunas modificaciones a la NIC 19 en el periodo 2011 a 2015.
- FC2. Para actualizar la NICSP 25, el IPSASB aprobó una revisión de esta norma de alcance limitado para converger con la NIC 19 revisada. El IPSASB decidió no reabrir los requerimientos específicos del sector público de la NICSP 25, excepto por la sección sobre Programas combinados de la Seguridad Social (véanse los párrafos FC5 y FC6 siguientes).
- FC3. En enero de 2016, el IPSASB emitió el Proyecto de Norma (PN) 59 *Modificaciones a la NICSP 25, Beneficios a los Empleados*. El PN 59 propuso algunas modificaciones para mantener la convergencia con la NIC 19. Las modificaciones propuestas realizaron un gran número de cambios al texto de la NICSP 25. Algunos de quienes respondieron expresaron reservas de que la magnitud de estos cambios perjudicaría la comprensibilidad de la NICSP 25. El IPSASB, por ello, decidió emitir una nueva NICSP 39, *Beneficios a los Empleados*, en lugar de una NICSP 25 revisada para ayudar a los preparadores.
- FC4. Estos Fundamentos de las conclusiones resumen las consideraciones del IPSASB para llegar a las conclusiones de la NICSP 39, *Beneficios a los Empleados*. Con la excepción de los Programas combinados de la Seguridad Social, los Fundamentos de las conclusiones solo consideran las áreas en las que la NICSP 39 no sigue los principales requerimientos de la NIC 19 (modificada de 2011 en adelante), o dónde el IPSASB consideró estas desviaciones.

Programas combinados de la Seguridad Social

- FC5. El PN 59 indicó que el IPSASB estaba considerando la eliminación de la sección sobre Programas combinados de la Seguridad Social, porque no tenía noticia de que se hubiera aplicado en ninguna jurisdicción. El IPSASB solicitó específicamente comentarios sobre esta cuestión.
- FC6. Ninguno de los que respondieron al PN 59 identificó una jurisdicción en la que las entidades aplicaran estos requerimientos. La mayoría de los que respondieron apoyaron la eliminación de la sección sobre Programas combinados de la Seguridad Social. Puesto que el IPSASB no identificó una

razón nueva y convincente para conservar la sección, decidió no incluirla en la NICSP 39.

Planes gubernamentales

- FC7. Esta Norma mantiene el requerimiento de la NIC 19 de que una entidad contabilice un plan gubernamental de la misma forma que un plan multipatronal. El IPSASB concluyó que debían proporcionarse comentarios adicionales para clarificar el enfoque para la contabilización de los planes gubernamentales por parte de las entidades del sector público como en la NICSP 25. El párrafo 47 proporciona una presunción refutable de que el plan gubernamental sea caracterizado como un plan de beneficios definidos por la entidad controladora. Solo cuando esa presunción es refutada el plan gubernamental se contabiliza como un plan de contribuciones definidas.

Planes de beneficios definidos con entidades participantes bajo control común

- FC8. En el sector público, es muy probable que haya muchos casos donde las entidades bajo control común participen en planes de beneficios definidos. La NIC 19 incluye comentarios sobre los planes de beneficios definidos que comparten riesgos entre entidades bajo control común. El IPSASB consideró que los requerimientos en la NIC 19 son apropiados para el sector público. El IPSASB también consideró apropiado enfatizar que, a menos que haya un acuerdo contractual, acuerdo vinculante, o una política establecida para cargar el costo del beneficio definido neto por el plan en su totalidad a una entidad individual, es inapropiado para las entidades controladas contabilizar con un criterio de beneficios definidos como en la NICSP 25. En tales casos, la entidad controladora debería contabilizar dichos planes con un criterio de beneficios definidos en sus estados financieros consolidados. Las entidades controladas (a) contabilizan con un criterio de contribución definida, (b) identifican a la entidad controladora, y (c) informan que la entidad controladora está contabilizando con un criterio de beneficios definidos en sus estados financieros consolidados. Esto se refleja en el párrafo 42. Las entidades controladas también proceden a revelar la información especificada en el párrafo 151.

Tasas de descuento

- FC9. La NIC 19 requiere la adopción de una tasa de descuento basada en los rendimientos del mercado al final del periodo sobre el que se informa para bonos corporativos de alta calidad. El IPSASB decidió que la tasa de descuento debía reflejar el valor temporal del dinero, y consideró que debía dejarse a las entidades determinar la tasa que mejor lograse ese objetivo de la misma forma que en la NICSP 25. El IPSASB consideró que el valor temporal del dinero puede estar mejor reflejado por referencia a los rendimientos del mercado de los bonos gubernamentales, bonos corporativos de alta calidad o por cualquier otro instrumento financiero. No

se pretende que la tasa de descuento usada incorpore el riesgo asociado con las obligaciones por beneficios definidos o el riesgo de crédito específico de la entidad. Hay un requerimiento adicional de revelar información en el párrafo 141(d) para informar a los usuarios de los criterios con que se ha determinado la tasa de descuento.

- FC10. El IPSASB consideró si debía de proporcionar guías para asistir a las entidades que operan en jurisdicciones donde no hay ni un mercado representativo de bonos gubernamentales ni un mercado representativo de bonos corporativos de alta calidad para determinar una tasa de descuento que refleje el valor temporal del dinero. El IPSASB reconoce que es probable que para las entidades que operan en dichas jurisdicciones sea difícil determinar una tasa de descuento apropiada, y que tales entidades pueden estar en el proceso de migrar, o hayan migrado recientemente, a la base contable de acumulación (o devengo). Sin embargo, el IPSASB concluyó que éste no es un problema que afecte solo al sector público, y que es insuficientemente clara la razón específica del sector público para proporcionar dicha guía.

Otros beneficios a largo plazo a los empleados: beneficios por incapacidad a largo plazo

- FC11. La NIC 19 enumera beneficios por incapacidad a largo plazo como un ejemplo de “otros beneficios a largo plazo a los empleados”. La NIC 19 señala que “la medición de otros beneficios a largo plazo a los empleados no está sujeta, normalmente, al mismo grado de incertidumbre que afecta a la medida de los beneficios post-empleo.” En el sector público, los beneficios por incapacidad se refieren a ciertos aspectos de la prestación de servicios, como los militares, que pueden ser financieramente muy importantes, y relacionados con ganancias y pérdidas actuariales volátiles.
- FC12. Por ello, la NICSP 39 conserva la presunción refutable incluida en la NICSP 25 de que los pagos por incapacidad a largo plazo no están normalmente sujetos al mismo grado de incertidumbre que la medición de los beneficios post-empleo. Cuando esta presunción es refutada, la entidad considera si alguno o todos los pagos por incapacidad a largo plazo deben contabilizarse usando los mismos requerimientos que para los beneficios post-empleo.

Otros beneficios a largo plazo a los empleados: compensación pagable por la entidad que informa hasta que un individuo encuentra un nuevo empleo

- FC13. Aunque el IPSASB no considera que tales circunstancias estén extendidas, reconoce que puede haber casos donde una entidad que informa contractualmente obligada a hacer pagos separados por compensación de un beneficio por terminación a un antiguo empleado o empleada hasta que encuentre un nuevo empleo. La lista de otros beneficios a largo plazo en el

párrafo 155 fue, por lo tanto, modificada para incluir tales circunstancias, al igual que en la NICSP 25.

Nuevas mediciones

- FC14. La NIC 19 (modificada en 2011) reconoce nuevas mediciones del pasivo (activo) por beneficios definidos neto en otro resultado integral en vez de en el resultado del periodo. El IPSASB destacó que *El Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público* no reconoce “otro resultado integral”, y que “otro resultado integral” no es un término definido en la NICSP 1, *Presentación de Estados Financieros*. El IPSASB consideró que reconocer nuevas mediciones en los activos netos/patrimonio tendría el mismo resultado de contabilización que en la NIC 19 que no tiene impacto en el resultado (ahorro o desahorro) con componentes del costo de los beneficios definidos que tienen valores predictivos diferentes. Por ello, el IPSASB decidió reconocer nuevas mediciones en los activos netos/patrimonio en lugar de en el resultado (ahorro o desahorro).
- FC15. El IPSASB destacó que el párrafo 45 de la NICSP 1 requiere que una entidad presente por separado en los estados financieros cada clase significativa de partidas similares. Las partidas de naturaleza o función distinta se presentan separadamente, a menos que no sean materiales. Por ello, el IPSASB consideró que podría requerirse una presentación separada de las nuevas mediciones de los beneficios post-empleo en el estado de cambios en los activos netos/patrimonio, si fuera significativa.

Requerimientos de Guías sobre Información de las Estadísticas Financieras Gubernamentales

- FC16. El IPSASB consideró los requerimientos de las guías sobre información de las Estadísticas Financieras Gubernamentales (EFG) sobre la clasificación, presentación, reconocimiento, medición e información a revelar de los beneficios a los empleados e identificó algunas diferencias con la NIC 19 y con la NICSP 39.
- FC17. Las guías sobre información de las EFG no aplican el enfoque del interés neto, sino que reconocen los productos de los activos del fondo y los intereses de los pasivos del fondo de acuerdo con la naturaleza económica de estos ingresos y gastos. Las EFG asignan, entonces, los ingresos de las propiedades y el incremento en el pasivo por los derechos a los beneficios debido al paso del tiempo mediante un registro en “gasto de propiedades por desembolsos de ingresos de inversión”. En la NICSP 39 registros equivalentes se presentan en el resultado (ahorro o desahorro).
- FC18. Para fondos autónomos reconocidos fuera de las cuentas del empleador, las EFG reconocen un derecho del fondo de pensiones sobre el gestor de las

pensiones en caso de déficit del fondo de pensiones en circunstancias específicas. En estos casos, las EFG no requieren el reconocimiento de un gasto por intereses en las cuentas de los empleadores debido al paso del tiempo para reconocer ese derecho.

- FC19. En las EFG, los activos del plan se miden generalmente sobre la misma base que otros activos, que es normalmente a valor de mercado. Por ello, a diferencia de la NICSP 39, no son necesarios cálculos adicionales para incluir la tasa de descuento en los activos del plan en su conjunto para estimar el valor presente. Sin embargo, en las EFG algunos activos no se miden a valor de mercado. Esto podría dar lugar a valoraciones diferentes entre la NICSP 39 y las EFG (por ejemplo: los préstamos se miden a valor nominal en la EFG y habitualmente a costo amortizado en las NICSP).
- FC20. En las EFG, cualquier cambio en el volumen o valor de los activos que no proceden de transacciones se registran en el Estado de otros Flujos Económicos, que incluye el efecto del paso del tiempo. En las EFG, el fondo de pensiones solo registra ingresos reales de transacciones tales como intereses, dividendos y rentas en el Estado de operaciones.
- FC21. Las EFG no desagregan los beneficios a los empleados en a corto y a largo plazo y no requieren revelar información específica sobre beneficios a los empleados, excepto por la tabla complementaria sobre sistemas de pensiones en seguros sociales especificada en el Sistema de Contabilidad Nacional de 2008.
- FC22. El IPSASB concluyó que estas diferencias se deben a los distintos objetivos y marcos de presentación de las NICSP y las EFG. No constituyen razones específicas del sector público que justifiquen una desviación de la NIC 19.

Comparación con la NIC 19

La NICSP 39 se desarrolla principalmente a partir de la NIC 19 (emitida en 2011, incluyendo las modificaciones hasta el 31 de diciembre de 2015). Las principales diferencias entre la NICSP 39 y la NIC 19 son las siguientes:

- La NICSP 39 contiene guía adicional sobre planes de incentivos en el sector público.
- Para el descuento de obligaciones post-empleo, la NIC 19 requiere que las entidades apliquen una tasa de descuento basada en rendimientos de bonos corporativos de alta calidad que deben corresponderse con la moneda y plazo estimado de pago de las obligaciones por beneficios post-empleo. El requerimiento de la NICSP 39 es que las entidades apliquen una tasa que refleje el valor temporal del dinero. La NICSP 39 también contiene un requerimiento para que las entidades revelen información acerca de los criterios con que se ha determinado la tasa de descuento.
- La NICSP 39 incluye una presunción refutable de que los pagos por incapacidad a largo plazo no están normalmente sujetos al mismo grado de incertidumbre que la medición de los beneficios post-empleo. Cuando esta presunción es refutada, la entidad considera si algunos o todos los pagos por incapacidad a largo plazo deben contabilizarse de la misma forma que los beneficios post-empleo. La NIC 19 no incluye dicha presunción refutable.
- La NICSP 39 reconoce nuevas mediciones del pasivo (activo) por beneficios definidos neto en los activos netos/patrimonio. La NIC 19 los reconoce en otro resultado integral.
- La NICSP 39 emplea, en ciertos casos, una terminología diferente a la de la NIC 19. Los ejemplos más significativos son el uso de los términos "entidad controladora" y "entidades controladas". Los términos equivalentes en la NIC 19 son "controladora" y "subsidiarias".