

# **Clasificación y Medición de Transacciones con Pagos basados en Acciones**

(Modificaciones a la NIIF 2)

## Modificación a la NIIF 2 *Pagos basados en Acciones*

Se modifican los párrafos 19, 30, 31, 33, 52 y 63 y se añaden los párrafos 33A a 33H, 59A, 59B and 63D. Se añaden encabezamientos antes de los párrafos 33A y 33E. El texto nuevo está subrayado y el texto eliminado está tachado. Los párrafos 32 y 34 no han sido modificados pero se incluyen para facilitar una referencia.

### **Tratamiento de las condiciones para la irrevocabilidad de la concesión**

- 19 La concesión de instrumentos de patrimonio podría estar condicionada al cumplimiento de determinadas condiciones para la irrevocabilidad de la concesión. Por ejemplo, la concesión de acciones o de opciones sobre acciones a un empleado habitualmente está condicionada a que el empleado siga prestando sus servicios, en la entidad, a lo largo de un determinado periodo de tiempo. También podrían existir condiciones de rendimiento esperado, tales como que la entidad alcance un crecimiento específico en sus beneficios o un determinado incremento en el precio de sus acciones. Las condiciones necesarias para la irrevocabilidad de la concesión, distintas de las condiciones de mercado, no serán tenidas en cuenta al estimar el valor razonable de las acciones o de las opciones sobre acciones en la fecha de medición. En cambio, las condiciones necesarias para la irrevocabilidad de la concesión, distintas a las de mercado, se tendrán en cuenta, ajustando el número de instrumentos de patrimonio incluidos en la medición del importe de la transacción, de forma que, en última instancia, el importe reconocido por los bienes o servicios recibidos como contraprestación de los instrumentos de patrimonio concedidos, se basará en el número de instrumentos de patrimonio que eventualmente se conviertan en irrevocables. Por ello, no se reconocerá ningún importe acumulado por los bienes o servicios recibidos si los instrumentos de patrimonio concedidos no se convierten en ser irrevocables a consecuencia del incumplimiento de alguna *condición necesaria para la irrevocabilidad de la concesión distinta de una condición de mercado, por ejemplo*, la contraparte no completa un periodo de prestación de servicios especificado, o no cumple alguna condición de rendimiento, teniendo en cuenta los requerimientos del párrafo 21.
- ...

### **Transacciones con pagos basados en acciones que se liquidan en efectivo**

- 30 Para las transacciones con pagos basados en acciones que se liquidan en efectivo, la entidad medirá los bienes o servicios adquiridos y el pasivo en el que haya incurrido, al valor razonable del pasivo, sujeto a los requerimientos de los párrafos 31 a 33D. Hasta que el pasivo se liquide, la entidad volverá a medir el valor razonable del pasivo al final de cada periodo sobre el que se informa, así como en la fecha de liquidación, reconociendo cualquier cambio del valor razonable en el resultado del periodo.
- 31 Por ejemplo, la entidad podría conceder a los empleados derechos sobre la revaluación de las acciones como parte de su remuneración, por lo cual los empleados adquirirán el derecho a un pago futuro de efectivo (más que el derecho a un instrumento de patrimonio), que se basará en el incremento del precio de la acción de la entidad a partir de un determinado nivel, a lo largo de un periodo de tiempo determinado. O De forma alternativa, la entidad podría conceder a sus empleados el derecho a recibir un pago de efectivo futuro, mediante la concesión de un derecho sobre acciones (incluyendo acciones a emitir al ejercitarse las opciones sobre acciones) que sean canjeables por efectivo, ya sea de manera obligatoria (por ejemplo, al cese del empleo) o a elección del empleado. Estos acuerdos son ejemplos de transacciones con pagos basados en acciones que se liquidan en efectivo. Los derechos sobre la revaluación de las acciones se usan para ilustrar algunos de los requerimientos de los párrafos 32 a 33D; sin embargo, los requerimientos de esos párrafos se aplican a todas las transacciones con pagos basados en acciones liquidadas en efectivo.
- 32 La entidad reconocerá los servicios recibidos, y el pasivo a pagar por tales servicios, a medida que los empleados presten el servicio. Por ejemplo, algunos derechos sobre la revaluación de acciones son irreversibles inmediatamente y, por ello, los empleados no están obligados a completar un determinado periodo de servicio para tener derecho al pago en efectivo. A falta de evidencia en contrario, la entidad supondrá que ha recibido los servicios prestados por los empleados a cambio de los derechos sobre la revaluación de las acciones. Así, la entidad reconocerá inmediatamente los servicios recibidos y un pasivo a pagar por ellos. Si los derechos sobre la revaluación de acciones no pasasen a ser irrevocables hasta que los

empleados hayan completado un determinado periodo de servicio, la entidad reconocerá los servicios recibidos, y un pasivo a pagar por ellos, a medida que los empleados presten sus servicios durante ese periodo.

- 33 El pasivo se medirá, tanto inicialmente como al final de cada periodo sobre el que se informa, hasta su liquidación, al valor razonable de los derechos sobre la revaluación de las acciones, mediante la aplicación de un modelo de valoración de opciones, teniendo en cuenta los plazos y condiciones de concesión de los citados derechos, y en la medida en que los empleados hayan prestado sus servicios hasta la fecha, -con sujeción a los requerimientos de los párrafos 33A a 33D. Una entidad podría modificar los plazos y condiciones en los que se concedió un pago basado en acciones que se liquida en efectivo. Las guías para la modificación de una transacción con pagos basados en acciones que cambia su clasificación de liquidado en efectivo a liquidado con instrumentos de patrimonio se proporcionan en los párrafos B44A a B44C del Apéndice B.

### **Tratamiento de las condiciones para la irrevocabilidad de concesión y condiciones distintas a las de irrevocabilidad de la concesión**

- 33A Una transacción con pagos basados en acciones que se liquidan en efectivo podría estar condicionada al cumplimiento de determinadas condiciones para la irrevocabilidad de la concesión. También podrían existir condiciones de rendimiento esperado, tales como que la entidad alcance un crecimiento específico en sus beneficios o un determinado incremento en el precio de sus acciones. Las condiciones para la irrevocabilidad de la concesión, distintas de las condiciones de mercado, no se tendrán en cuenta al estimar el valor razonable del pago basado en acciones que se liquida en efectivo en la fecha de medición. En su lugar, las condiciones para la irrevocabilidad de la concesión, distintas de las de mercado, se tendrán en cuenta ajustando el número de incentivos incluidos en la medición del pasivo que surge de la transacción.
- 33B Para aplicar los requerimientos del párrafo 33A, la entidad reconocerá un importe por los bienes o servicios recibidos durante el periodo hasta la irrevocabilidad de la concesión. Ese importe se basará en la mejor estimación disponible del número de incentivos que se espera sean irrevocables. La entidad revisará esa estimación, si fuera necesario, si las informaciones posteriores indicasen que el número de incentivos que se espera que sean irrevocables difiere de las estimaciones previas. En la fecha de irrevocabilidad de la concesión, la entidad revisará la estimación para que sea igual al número de incentivos que finalmente sean irrevocables.
- 33C Las condiciones de mercado, tales como un objetivo de precio de la acción sobre el que se condiciona la irrevocabilidad de la concesión (o su posibilidad de ejercicio), así como las condiciones distintas a las de irrevocabilidad de la concesión, se tendrán en cuenta al estimar el valor razonable del pago basado en acciones que se liquida en efectivo concedido, así como al medir nuevamente el valor razonable al final de cada periodo sobre el que se informa y en la fecha de la liquidación.
- 33D Como resultado de la aplicación de los párrafos 30 a 33C, el importe acumulado finalmente reconocido por causa de los bienes o servicios recibidos como contraprestación por el pago basado en acciones que se liquida en efectivo es igual al efectivo a pagar.

### **Transacciones con pagos basados en acciones con una característica de liquidación por el neto por causa de obligaciones fiscales de retener**

- 33E Las leyes o regulaciones fiscales podrían obligar a que una entidad retenga un importe por causa de la obligación fiscal de un empleado asociada con un pago basado en acciones y transferir ese importe, normalmente en efectivo, a una autoridad fiscal en nombre del empleado. Para satisfacer esta obligación, los términos del acuerdo con pagos basados en acciones podrían permitir o requerir retener el número de instrumentos de patrimonio que iguale al valor monetario de la obligación fiscal del empleado, dentro del número total de instrumentos de patrimonio que, en otro caso, se habrían emitido para el empleado al ejercer (o convertirse en irrevocable) el pago basado en acciones (es decir el acuerdo con pagos basados en acciones tiene una "característica de liquidación por el neto").
- 33F Como una excepción a los requerimientos del párrafo 34, la transacción descrita en el párrafo 33E se clasificará en su totalidad como una transacción con pagos basados en acciones que se liquidan con instrumentos de patrimonio, en el caso en que hubieran sido clasificados de esa forma en ausencia de la característica de liquidación por el neto.
- 33G La entidad aplicará el párrafo 29 de esta Norma para contabilizar la retención de acciones para financiar el pago a la autoridad fiscal con respecto a la obligación fiscal del empleado asociada con el pago basado en acciones. Por ello, el pago realizado se contabilizará como una deducción del patrimonio para las acciones

retenidas, excepto por la medida en que el pago supere el valor razonable en la fecha de liquidación por el neto del instrumento de patrimonio retenido.

33H La excepción del párrafo 33F no se aplica a:

- (a) un acuerdo con pagos basados en acciones con una característica de liquidación por el neto en la cual no existe obligación asociada para la entidad, según las leyes o regulaciones fiscales, de retener un importe por la obligación fiscal del empleado; o
- (b) cualquier instrumento de patrimonio que la entidad retenga por encima de la obligación fiscal del empleado asociada con el pago basado en acciones (es decir, si la entidad retiene un importe de acciones que supere el valor monetario de la obligación fiscal del empleado). Este exceso de acciones retenidas se contabilizará como un pago basado en acciones que se liquida en efectivo cuando este importe se paga en efectivo (u otros activos) al empleado.

**34 En las transacciones con pagos basados en acciones en que los términos del acuerdo proporcionen a la entidad, o a la contraparte, la opción de que la entidad liquide la transacción en efectivo (u otros activos) o mediante la emisión de instrumentos de patrimonio, la entidad contabilizará esa transacción, o sus componentes, como una transacción con pagos basados en acciones que se va a liquidar en efectivo si, y en la medida en que, la entidad hubiese incurrido en un pasivo para liquidar en efectivo u otros activos, o como una transacción con pagos basados en acciones que se va a liquidar con instrumentos de patrimonio siempre, y en la medida en que, no haya incurrido en ese pasivo.**

## Información a revelar

---

...

52 Si la información a revelar requerida por esta Norma la NIIF no cumpliera los principios contenidos en los párrafos 44, 46 y 50, la entidad revelará tanta información adicional como sea necesaria para cumplir con ellos. Por ejemplo, si una entidad ha clasificado las transacciones con pagos basados en acciones como liquidadas con instrumentos de patrimonio de acuerdo el párrafo 33F, la entidad revelará una estimación del importe que espera transferir a la autoridad fiscal para liquidar la obligación fiscal del empleado, cuando sea necesario informar a los usuarios sobre los efectos de los flujos de efectivo futuros asociados con el acuerdo con pagos basados en acciones.

## Disposiciones transitorias

---

...

59A Una entidad aplicará las modificaciones de los párrafos 30, 31, 33 a 33H y B44A a B44C como se establece a continuación. Los períodos anteriores no se reexpresarán.

- (a) Las modificaciones de los párrafos B44A a B44C se aplican solo a las modificaciones que tengan lugar a partir de la fecha en que una entidad aplique por primera vez las modificaciones.
- (b) Las modificaciones de los párrafos 30, 31 y 33 a 33D se aplican a las transacciones con pagos basados en acciones que no son irrevocables en la fecha en que una entidad aplique por primera vez las modificaciones, y a las transacciones con pagos basados en acciones con una fecha de concesión a partir de la fecha en que una entidad aplique por primera vez dichas modificaciones. Para transacciones con pagos basados en acciones que no son irrevocables y han sido concedidos antes de la fecha en que una entidad aplique por primera vez las modificaciones, una entidad medirá nuevamente el pasivo en esa fecha y reconocerá el efecto de la nueva medición en las ganancias acumuladas iniciales (u otro componente de patrimonio, según proceda) del período sobre el que se informa en el que se apliquen por primera vez las modificaciones.
- (c) Las modificaciones de los párrafos 33E a 33H y las modificaciones al párrafo 52 se aplican a las transacciones con pagos basados en acciones que no son irrevocables (o que son irrevocables, pero no han sido ejercidos) en la fecha en que una entidad aplique por primera vez las modificaciones y a las transacciones con pagos basados en acciones cuya fecha de concesión se haya producido después de la fecha en que esa entidad aplique por primera vez las modificaciones. Para transacciones (o componentes de estas) con pagos basados en acciones que no son irrevocables (o que son irrevocables pero no han sido ejercidos) que se clasificaron anteriormente como pagos basados en acciones que se liquidan en efectivo, pero que ahora se clasifican como liquidados con instrumentos de patrimonio de acuerdo con las modificaciones, una entidad reclasificará el valor en libros del pasivo por pagos basados en acciones a patrimonio en la fecha en que aplique por primera vez las modificaciones.

- 59B** A pesar de los requerimientos del párrafo 59A, una entidad podría aplicar las modificaciones del párrafo 63D de forma retroactiva, con sujeción a las disposiciones transitorias de los párrafos 53 a 59 de esta Norma, de acuerdo con la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* si y solo si es posible hacerlo sin llevar a cabo razonamientos en retrospectiva. Si una entidad opta por la aplicación retroactiva, debe hacerlo así para todas las modificaciones realizadas mediante *Clasificación y Medición de Transacciones con Pagos basados en Acciones* (Modificaciones a la NIIF 2).

## Fecha de vigencia

---

- ...
- 63 Una entidad aplicará las siguientes modificaciones realizadas mediante *Transacciones con pagos basados en acciones que se liquidan en Efectivo del Grupo* emitida en junio de 2009 retroactivamente, sujetas a las disposiciones transitorias incluidas en los párrafos 53 a 59, de acuerdo con la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* para los períodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2010:
- (a) ...  
...
- ...
- 63D** *Clasificación y Medición de Transacciones con Pagos basados en Acciones* (Modificaciones a la NIIF 2), emitida en junio de 2016, modificó los párrafos 19, 30, 31, 33, 52 y 63 y añadió los párrafos 33A a 33H, 59A, 59B, 63D y B44A a B44C y sus encabezamientos relacionados. Una entidad aplicará esas modificaciones a períodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2018. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones en un período que comience con anterioridad, revelará este hecho.

En el Apéndice B, se añaden los párrafos B44A a B44C y sus encabezamientos correspondientes. El nuevo texto está subrayado.

## **Contabilización de una modificación de una transacción con pagos basados en acciones que cambia su clasificación de liquidada en efectivo a liquidada con instrumentos de patrimonio**

**B44A** Si los términos y condiciones de una transacción con pagos basados en acciones que se liquidan en efectivo se modifican con el resultado de que pase a ser una transacción con pagos basados en acciones que se liquidan con instrumentos de patrimonio, la transacción se contabilizará así desde la fecha de la modificación. Específicamente:

- (a) La transacción con pagos basados en acciones que se liquida con instrumentos de patrimonio se mide por referencia al valor razonable de los instrumentos de patrimonio concedidos en la fecha de la modificación. La transacción con pagos basados en acciones liquidada con instrumentos de patrimonio se reconoce en patrimonio, en la fecha de la modificación, en la medida de los bienes o servicios que se han recibido.
- (b) El pasivo por la transacción de pagos basados en acciones liquidada en efectivo en la fecha de la modificación se dará de baja en cuentas en esa misma fecha.
- (c) Cualquier diferencia entre el importe en libros del pasivo dado de baja en libros y el importe de patrimonio reconocido en la fecha de la modificación se reconocerá de forma inmediata en el resultado del periodo.

**B44B** Si, como resultado de la modificación se amplía o reduce el periodo de irrevocabilidad de la concesión, la aplicación de los requerimientos del párrafo B44A reflejará el periodo de irrevocabilidad modificado de la concesión. Los requerimientos del párrafo B44A se aplican incluso si la modificación tiene lugar después del periodo de irrevocabilidad de la concesión.

**B44C** Una transacción con pagos basados en acciones que se liquida en efectivo podría cancelarse o liquidarse (siempre que sea distinta de una transacción que se cancela por caducidad cuando las condiciones para la irrevocabilidad de la concesión no se satisfacen). Si los instrumentos de patrimonio se conceden y, en la fecha de la concesión, la entidad los identifica como una sustitución del pago basado en acciones que se liquida en efectivo, la entidad aplicará los párrafos B44A y B44B.

