

Junio de 2016

Norma NIIF®

Clasificación y Medición de Transacciones con Pagos basados en Acciones

Modificaciones a la NIIF 2

IASB®

 IFRS®

Clasificación y Medición de Transacciones con Pagos basados en Acciones

(Modificaciones a la NIIF 2)

Classification and Measurement of Share-based Payment Transactions (Amendments to IFRS 2) is issued by the International Accounting Standards Board (Board).

Disclaimer: To the extent permitted by applicable law, the Board and the IFRS Foundation (Foundation) expressly disclaim all liability howsoever arising from this publication or any translation thereof whether in contract, tort or otherwise to any person in respect of any claims or losses of any nature including direct, indirect, incidental or consequential loss, punitive damages, penalties or costs.

Information contained in this publication does not constitute advice and should not be substituted for the services of an appropriately qualified professional.

Copyright © 2016 IFRS Foundation®

All rights reserved. Reproduction and use rights are strictly limited. Please contact the Foundation for further details at licences@ifrs.org.

Copies of IASB publications may be obtained from the Foundation's Publications Department. Please address publication and copyright matters to:

IFRS Foundation Publications Department
30 Cannon Street, London, EC4M 6XH, United Kingdom.
Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749
Email: publications@ifrs.org Web: www.ifrs.org

This Spanish translation of *Classification and Measurement of Share-based Payment Transactions* (Amendments to IFRS 2) has been approved by the Review Committee appointed by the IFRS Foundation. The Spanish translation is the copyright of the IFRS Foundation.



The IFRS Foundation logo, the IASB logo, the IFRS for SMEs logo, the “Hexagon Device”, “IFRS Foundation”, “eIFRS”, “IAS”, “IASB”, “IFRS for SMEs”, “IASs”, “IFRS”, “IFRSs”, “NIIF”, “International Accounting Standards” and “International Financial Reporting Standards”, “IFRIC” and “IFRS Taxonomy” are Trade Marks of the IFRS Foundation.

Further details of the Trade Marks, including details of countries where the Trade Marks are registered or applied for, are available from the Licensor on request.

The IFRS Foundation is a not-for-profit corporation under the General Corporation Law of the State of Delaware, USA and operates in England and Wales as an overseas company (Company number: FC023235) with its principal office as above.

Clasificación y Medición de Transacciones con Pagos basados en Acciones

(Modificaciones a la NIIF 2)

Clasificación y Medición de Transacciones con Pagos basados en Acciones (Modificaciones a la NIIF 2) se emitió por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (Consejo).

Descargo de responsabilidad: En la medida en que lo permita la legislación aplicable, el Consejo y la Fundación IFRS (Fundación), expresamente declinan toda responsabilidad, como quiera que surja de esta publicación o cualquier traducción de la misma, tanto si es de carácter contractual, civil o de otra forma, con cualquier persona con respecto a toda reclamación o pérdida de cualquier naturaleza incluyendo pérdidas directas, indirectas, imprevistas o resultantes, daños punitivos o multa civil, penalizaciones o costos.

La información contenida en esta publicación no constituye asesoría y no debe ser sustituta de los servicios de un profesional adecuadamente cualificado.

Copyright © 2016 IFRS Foundation®

Reservados todos los derechos. Los derechos de reproducción y uso están estrictamente limitados. Para detalles adicionales por favor, contacte con la Fundación licences@ifrs.org.

Pueden obtenerse copias de las publicaciones del IASB en el Departamento de Publicaciones de la Fundación. Para consultar las cuestiones relativas a los derechos de propiedad y copia, dirigirse a:

IFRS Foundation Publications Department
30 Cannon Street, London, EC4M 6XH, United Kingdom.
Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749
Correo electrónico: publications@ifrs.org Web: www.ifrs.org

La traducción al español del documento *Clasificación y Medición de Transacciones con Pagos basados en Acciones* (Modificaciones a la NIIF 2) ha sido aprobada por el Comité de Revisión nombrado por la Fundación IFRS. Los derechos de autor de la traducción al español son de la Fundación IFRS.



El logo de la Fundación IFRS, el logo del IASB, el logo de la IFRS for SMEs, el logo en forma de hexágono, "IFRS Foundation", "eIFRS", "IAS", "IASB", "IFRS for SMEs", "IASs", "IFRS", "IFRSs", "NIIF", "International Accounting Standards" e "International Financial Reporting Standards", "IFRIC" y "IFRS Taxonomy" son marcas registradas por la Fundación IFRS.

El propietario de los derechos tiene a disposición de los interesados, previa solicitud, detalles adicionales de las marcas registradas, incluyendo información de los países en los que están registradas o en proceso de registro.

La Fundación IFRS es una corporación sin fines de lucro según la Ley General de Corporaciones del Estado de Delaware, EE.UU. y opera en Inglaterra y Gales como una empresa internacional (Número de compañía: FC023235) con su sede principal en la dirección anterior.

ÍNDICE	<i>desde la página</i>
MODIFICACIÓN A LA NIIF 2 <i>PAGOS BASADOS EN ACCIONES</i>	6
APROBACIÓN POR EL CONSEJO DE <i>CLASIFICACIÓN Y MEDICIÓN DE TRANSACCIONES CON PAGOS BASADOS EN ACCIONES</i> (MODIFICACIONES A LA NIIF 2) PUBLICADA EN JUNIO DE 2016	11
FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES SOBRE LAS MODIFICACIONES A LA NIIF 2 <i>PAGOS BASADOS EN ACCIONES</i>	12
MODIFICACIONES A LA GUÍA DE IMPLEMENTACIÓN DE LA NIIF 2 <i>PAGOS BASADOS EN ACCIONES</i>	18

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 alcanzara 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 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. ~~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 ejercitar 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 alcanzara 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 periodos 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 periodo 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 periodos 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 periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2018. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones en un periodo 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.

Aprobación por el Consejo de *Clasificación y Medición de Transacciones con Pagos basados en Acciones* (Modificaciones a la NIIF 2) emitido en junio de 2016

Clasificación y Medición de Transacciones con Pagos basados en Acciones se aprobó para su publicación por los catorce miembros del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad.

Hans Hoogervorst	Presidente
Ian Mackintosh	Vicepresidente
Stephen Cooper	
Philippe Danjou	
Martin Edelmann	
Patrick Finnegan	
Amaro Gomes	
Gary Kabureck	
Suzanne Lloyd	
Takatsugu Ochi	
Darrel Scott	
Chungwoo Suh	
Mary Tokar	
Wei-Guo Zhang	

Fundamentos de las Conclusiones de las modificaciones a la NIIF 2 Pagos basados en Acciones

Estos Fundamentos de las Conclusiones acompañan, pero no forman parte de las modificaciones propuestas.

Se añaden los párrafos FC237C a FC237L, FC255A a FC255P y FC371 a FC382 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 (modificaciones de 2016)¹

- FC237C Esta sección resume las consideraciones del Consejo al finalizar su propuesta para abordar la contabilización de una modificación de los términos y condiciones de un pago basado en acciones que cambia la clasificación de transacción de liquidada en efectivo a liquidada con instrumentos de patrimonio. Estos cambios fueron propuestos en el Proyecto de Norma *Clasificación y Medición de Transacciones con Pagos basados en Acciones* (Modificaciones propuestas a la NIIF 2) publicado en noviembre de 2014 (PN de noviembre de 2014).
- FC237D El Consejo fue informado de que existen situaciones en las que un pago basado en acciones que se liquida en efectivo se modifica, cancelándolo y sustituyéndolo por un nuevo pago basado en acciones que se liquida con instrumentos de patrimonio y, en la fecha de sustitución, el valor razonable de los incentivos de sustitución es diferente del valor reconocido para los incentivos originales. Las partes interesadas señalaron al Consejo que existe diversidad en la práctica porque la NIIF 2 no proporciona requerimientos específicos para estas situaciones, y pidieron al Consejo aclarar la contabilización.
- FC237E El Consejo decidió que los párrafos 27 y B42 a B44 de la NIIF 2 que establecen los requerimientos para las modificaciones de los términos y condiciones de los pagos basados en acciones que se liquidan con instrumentos de patrimonio, no deben aplicarse por analogía para contabilizar los supuestos planteados. Esto es así porque el requerimiento del párrafo 27 de la NIIF 2, que tiene por objeto reconocer un importe mínimo para el pago basado en acciones que se liquida con instrumentos de patrimonio que sigue a una modificación, es incongruente con el requerimiento del párrafo 30 de la NIIF 2 para medir nuevamente el pasivo a valor razonable por un pago basado en acciones que se liquida en efectivo al final de cada fecha de presentación hasta la liquidación del pasivo.
- FC237F Por consiguiente, el Consejo decidió requerir que la transacción con pagos basados en acciones que se liquidan con instrumentos de patrimonio se reconozca en patrimonio en la medida en que los bienes o servicios han sido recibidos en la fecha de la modificación. El Consejo requería que esta medición se realizara por referencia al valor razonable de la fecha de modificación de los instrumentos de patrimonio concedidos. El Consejo destacó que en la fecha de concesión original las partes tenían la convicción de que la entidad pagaría efectivo por los servicios a prestar por la contraparte. Sin embargo, en la fecha de la modificación, la entidad y su contraparte han llegado a la convicción de que la entidad emitirá instrumentos de patrimonio para pagar a la contraparte. Por ello, el Consejo concluyó que el valor razonable de la fecha de modificación debe usarse para medir el pago basado en acciones que va a ser liquidado con instrumentos de patrimonio.
- FC237G Además, el Consejo destacó que el pasivo por el pago basado en acciones, que se liquidaba en efectivo originalmente, se da de baja en la fecha de modificación puesto que se considera liquidado cuando la entidad concede el pago basado en acciones que se va a liquidar con instrumentos de patrimonio que sustituyen al efectivo. Esto es así porque, en la fecha de modificación, la entidad deja de estar obligada a transferir efectivo (u otros activos) a la contraparte.
- FC237H El Consejo observó que 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. El Consejo observó que esto es congruente con la forma en que se miden los pagos

¹ Se añaden los párrafos FC237C a FC237L como consecuencia de las modificaciones a la NIIF 2 *Clasificación y Medición de Transacciones con Pagos basados en Acciones*, emitida en junio de 2016.

basados en acciones que se liquidan en efectivo, de acuerdo con el párrafo 30 de la NIIF 2. El Consejo observó, además, que reconocer la diferencia en el valor entre la concesión original y la de sustitución en el resultado del periodo es también congruente con los requerimientos para la extinción de un pasivo financiero (que se ha extinguido total o parcialmente por la emisión de los instrumentos de patrimonio) en el párrafo 3.3.3 de la NIIF 9 *Instrumentos Financieros* y con el párrafo 9 de la *Interpretación CINIIF 19 Cancelación de Pasivos Financieros con Instrumentos de Patrimonio*.

FC237I Quienes respondieron al PN de noviembre de 2014, preguntaron si las guías del párrafo B44A se aplicarían también a una situación en la que la modificación cambia el periodo para la irrevocabilidad de la concesión de la transacción con pagos basados en acciones. El Consejo confirmó en el párrafo B44B que las guías del párrafo B44A se aplica cuando la modificación tiene lugar durante o después del periodo para la irrevocabilidad de la concesión, y cuando éste se amplía o reduce.

FC237J El Consejo proporcionó guías en el párrafo B44C para contabilizar una concesión de instrumentos de patrimonio que ha sido identificada como una sustitución para un pago basado en acciones que se liquida en efectivo cancelado. El Consejo observó que si una entidad no identifica una concesión de instrumentos de patrimonio como una sustitución, la entidad tendría que revertir el gasto reconocido para un pago basado en acciones que se liquida en efectivo y reconocería un gasto para un nuevo pago basado en acciones que se liquidan con instrumentos de patrimonio. El Consejo destacó que este tratamiento contable es diferente de la contabilización de las modificaciones de los incentivos liquidados con instrumentos de patrimonio cuando la entidad no identifica nuevos instrumentos de patrimonio concedidos como una sustitución de instrumentos de patrimonio para el instrumento de patrimonio cancelado [como se establece en el párrafo 28(c) de la NIIF 2]. En ese caso, la entidad no revierte el gasto reconocido por el incentivo liquidado con instrumentos de patrimonio original y reconoce un gasto por la nueva concesión de instrumentos de patrimonio.

FC237K Algunos de quienes respondieron al PN de noviembre de 2014 sugirieron que el Consejo añadiese ejemplos a las guías de implementación de la NIIF 2 para ilustrar la contabilización de otros tipos de modificaciones de los pagos basados en acciones (por ejemplo, una modificación de liquidados con instrumentos de patrimonio a liquidados en efectivo). El Consejo decidió que no era necesario incluir ejemplos adicionales (distintos de añadir el párrafo GI19B y el GI Ejemplo 12C que ilustra la aplicación de los párrafos B44A a B44C), porque la guía de implementación existente de la NIIF 2 podría aplicarse por analogía. Por ejemplo, el Ejemplo 9 ilustra una concesión de acciones a las que se añadió posteriormente una alternativa de liquidación en efectivo.

Fecha de vigencia y transición (modificaciones de 2016)

FC237L En respuesta a los comentarios recibidos en el PN de noviembre de 2014, el Consejo decidió proporcionar requerimientos de transición específicos del párrafo 59A de la NIIF 2 para cada una de las modificaciones. El Consejo también decidió permitir que una entidad aplique todas las modificaciones de forma retroactiva sí, (y solo sí), la información necesaria para hacerlo está disponible sin el uso de la retrospectiva.

Transacciones con pagos basados en acciones con una característica de liquidación por el neto por la retención de obligaciones fiscales (modificaciones de 2016)²

FC255A Esta sección resume las consideraciones del Consejo cuando finalizada sus propuestas para abordar la clasificación de una transacción con pagos basados en acciones con una característica de liquidación por el neto por la retención de obligaciones fiscales, contenida en el PN de noviembre de 2014.

FC255B Algunas jurisdicciones tienen las leyes o regulaciones fiscales que obligan a que una entidad retenga un importe 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. Las obligaciones de retención fiscal varían de jurisdicción a jurisdicción. Para cumplir con esta obligación, muchos planes incluyen una característica de liquidación por el neto, que permite o requiere que la entidad deduzca del número total de instrumentos de patrimonio que sería entregado en otro caso al empleado el número de instrumentos de patrimonio necesarios para igualar el valor monetario de la obligación fiscal en la que incurre el empleado como consecuencia de la transacción con pagos basados en acciones. La entidad transfiere el importe retenido a las autoridades fiscales en efectivo u otros activos.

2

Se añaden los párrafos FC255A a FC255P como consecuencia de las modificaciones a la NIIF 2 *Clasificación y Medición de Transacciones con Pagos basados en Acciones*, emitida en junio de 2016.

- FC255C El Consejo recibió una solicitud para abordar la clasificación de esta transacción con pagos basados en acciones. Específicamente, se preguntó al Consejo si parte del pago basado en acciones que la entidad retiene para satisfacer la obligación fiscal del empleado debe clasificarse como liquidada en efectivo o liquidada con instrumentos de patrimonio, si la transacción hubiera sido, en otro caso, clasificada como una transacción con pagos basados en acciones que se liquidan con instrumentos de patrimonio.
- FC255D Existen dos opiniones sobre esta cuestión:
- (a) Opinión 1-El pago basado en acciones tiene dos componentes y cada uno se contabiliza de forma congruente con su forma de liquidación. La parte que la entidad retiene, y para la cual incurre en un pasivo por transferir efectivo (u otros activos) a la autoridad fiscal, debe contabilizarse como una transacción con pagos basados en acciones que se liquidan en efectivo. La parte del pago basado en acciones que la entidad liquida mediante la emisión de instrumentos de patrimonio para el empleado se contabiliza como un pago basado en acciones que se liquida con instrumentos de patrimonio.
 - (b) Opinión 2-La transacción con pagos basados en acciones en su totalidad debe clasificarse como una transacción con pagos basados en acciones que se liquidan con instrumentos de patrimonio, porque la liquidación por el neto debe verse como si la entidad hubiera recomprado algunos de los instrumentos de patrimonio emitidos para el empleado (es decir, la entidad aplicaría los requerimientos del párrafo 29 de la NIIF 2 para una recompra de instrumentos de patrimonio cuyos derechos son irrevocables).
- FC255E La opinión 1 se basa en la de que la entidad está liquidando parte de la transacción con pagos basados en acciones mediante efectivo; es decir, la entidad tiene una obligación de transferir efectivo (u otros activos) a la autoridad fiscal para liquidar la obligación fiscal del empleado en nombre de éste. El párrafo 34 de la NIIF 2 requiere que una transacción con pagos basados en acciones, o algunos componentes de esa transacción, deban clasificarse como que se liquidan en efectivo si, y en la medida en que, la entidad haya incurrido en un pasivo para liquidar en efectivo u otros activos.
- FC255F La Opinión 2 se basa en que la entidad está actuando como un agente cuando transfiere efectivo a las autoridades fiscales, porque la obligación fiscal es del empleado. Según esta opinión, es como si la entidad liquida en su totalidad la transacción con pagos basados en acciones emitiendo instrumentos de patrimonio para el empleado. Como en una transacción separada (pero simultánea), la entidad recompra al empleado una parte de los instrumentos de patrimonio. La entidad entonces remite el valor del efectivo de los instrumentos de patrimonio recomprados a la autoridad fiscal en nombre del empleado para liquidar la obligación fiscal del empleado en relación con el pago basado en acciones.
- FC255G El Consejo observó que el párrafo 34 de la NIIF 2 indica que una transacción con pagos basados en acciones, o algunos de los componentes de esa transacción, deben clasificarse como una transacción con pagos basados en acciones que se liquidan en efectivo si, y en la medida en que, la entidad haya incurrido en un pasivo para liquidar en efectivo u otros activos. Por consiguiente, una transacción con esta característica de liquidación por el neto se dividiría en dos componentes y cada uno se contabilizaría de forma congruente con la forma en que se liquida (Opinión 1). Por consiguiente, el componente que refleja la obligación de la entidad de pagar a la autoridad fiscal se contabilizaría como un pago basado en acciones que se liquida en efectivo, mientras que el componente que refleja la obligación de la entidad de emitir instrumentos de patrimonio para el empleado se contabilizaría como un pago basado en acciones que se liquidan con instrumentos de patrimonio.
- FC255H El Consejo observó que el pago de la entidad a la autoridad fiscal representa, en esencia, un pago a la contraparte (es decir, al empleado) por los servicios recibidos de dicha contraparte, a pesar del hecho de que la entidad transfiere el efectivo a la autoridad fiscal. Esto es porque:
- (a) cuando la entidad paga el importe retenido a la autoridad fiscal en nombre del empleado, la entidad está actuando como un agente del empleado; sin embargo,
 - (b) la entidad está actuando también como un principal porque está satisfaciendo su obligación con el empleado (es decir, la contraparte en la transacción con pagos basados en acciones) de transferir efectivo (u otro activo) por los bienes o servicios recibidos.
- FC255I No obstante, a pesar de los requerimientos del párrafo 34, el Consejo decidió hacer una excepción con el resultado de que la transacción se clasificaría como liquidada con instrumentos de patrimonio en su totalidad si hubiera sido clasificada de esta forma no habría incluido la característica de liquidación por el neto. El Consejo decidió que esta excepción debe limitarse a la transacción con pagos basados en acciones descrita en el párrafo 33E.
- FC255J El Consejo decidió hacer la excepción porque observó que dividir la transacción específica descrita en el párrafo 33E en dos componentes podría suponer un problema operativo significativo para los preparadores y, ya que impone un de costo al beneficio que implica distinguir los dos componentes. Esto es así porque

dividir la transacción en dos componentes requiere que una entidad estime los cambios que afectan el importe que se requiere que dicha entidad retenga y envíe a la autoridad fiscal en nombre del empleado con respecto al pago basado en acciones. A medida que esa estimación cambia, la entidad necesitaría reclasificar una parte del pago basado en acciones entre la porción que se liquida en efectivo y la que se liquida con instrumentos de patrimonio.

FC255K Quienes respondieron al PN de noviembre de 2014 observaron que este PN no abordaba de forma específica la contabilización del importe pagado por la entidad a la autoridad fiscal. En respuesta a estas preocupaciones, el Consejo decidió explicar cómo se aplicarían los requerimientos del párrafo 29 de la NIIF 2. El párrafo 33G explica que la contabilización del importe transferido a la autoridad fiscal con respecto a la obligación fiscal del empleado asociada con el pago basado en acciones es congruente con la contabilización descrita en el párrafo 29 de esta Norma (es decir, si la entidad hubiera recomprado los instrumentos de patrimonio cuyos derechos son irrevocables). Esta modificación no aborda el reconocimiento y medición de los pasivos mantenidos con la autoridad fiscal.

FC255L El Consejo observó que retener las acciones para financiar el pago (en efectivo u otros activos) a la autoridad fiscal podría dar lugar a una diferencia significativa entre el importe pagado y el importe al que midió el pago basado en acciones. Esto es así porque el importe por pagar a la autoridad fiscal podría reflejar el valor razonable de la fecha de liquidación, mientras que el importe reconocido por el pago basado en acciones que se liquida con instrumentos de patrimonio durante el periodo para la irrevocabilidad de la concesión reflejaría el valor razonable en la fecha de concesión.

FC255M El Consejo, además, observó que podría ser necesario informar a los usuarios sobre los efectos de los flujos de efectivo futuros, asociados con el acuerdo con pagos basados en acciones, a medida que la liquidación del pago fiscal a la autoridad fiscal se aproxima. Por ello, el Consejo decidió requerir que una entidad revele el importe estimado que espera transferir a la autoridad fiscal cuando esta información a revelar es necesaria para informar a los usuarios sobre los efectos de los flujos de efectivo futuros asociados con el pago basado en acciones. El Consejo no especificó la base para calcular dicha estimación.

FC255N El Consejo también recibió preguntas sobre la contabilización cuando el número de instrumentos de patrimonio retenido supera el número de instrumentos de patrimonio necesario para igualar el valor monetario de la obligación fiscal del empleado con respecto al pago basado en acciones. El Consejo observó que la excepción de clasificación (del párrafo 33F) para la clasificación de un incentivo de pagos basados en acciones con una característica de liquidación por el neto no se aplicaría a ningún instrumento de patrimonio retenido por encima del número requerido para igualar el valor monetario de obligación fiscal del empleado. Por consiguiente, cuando ese importe en exceso se paga al empleado en efectivo (u otros activos), y de forma congruente con los requerimientos existentes, el exceso de instrumentos de patrimonio retenido debe separarse y contabilizarse como un pago basado en acciones que se liquida en efectivo.

FC255O Algunos de los que respondieron al PN de noviembre de 2014, solicitaron al Consejo aclarar si la excepción del párrafo 33F (es decir, eximir de dividir el pago basado en acciones en sus diferentes componentes) se aplica a acuerdos distintos de aquellos en los que una entidad está obligada por leyes o regulaciones fiscales para retener una obligación fiscal del empleado. Por ejemplo, una entidad puede no estar obligada, por las leyes o regulaciones fiscales, a retener un importe por la obligación fiscal del empleado, pero la práctica normal de la entidad es retener este importe. El Consejo destacó que su objetivo es limitar la aplicación de la excepción del párrafo 33F a circunstancias en las que las leyes o regulaciones fiscales imponen la obligación de que la entidad retenga un importe por la obligación fiscal del empleado asociada con un pago basado en acciones.

FC255P Además, el Consejo añadió el párrafo GI19A y GI Ejemplo 12B a la Guía de Implementación de la NIIF 2 para ilustrar una transacción con pagos basados en acciones con una característica de liquidación por el neto por retener obligaciones fiscales.

Efectos de las condiciones para la irrevocabilidad de la concesión sobre la medición de un pago basado en acciones que se liquida en efectivo (modificaciones de 2016)³

FC371 Esta sección resume las consideraciones del Consejo cuando finalizó sus propuestas para abordar la contabilización de los efectos de las condiciones, para la irrevocabilidad de la concesión sobre la medición de un pago basado en acciones que se liquida en efectivo, contenidas en el PN de noviembre de 2014.

³ Se añaden los párrafos FC371 a FC382 como consecuencia de las modificaciones a la NIIF 2 *Clasificación y Medición de Transacciones con Pagos basados en Acciones*, emitida en junio de 2016.

MODIFICACIONES A LA NIIF 2

- FC372 El Consejo recibió una solicitud con respecto a los requerimientos de medición de la NIIF 2 para transacciones con pagos basados en acciones que se liquidan en efectivo que incluyen una condición de rendimiento.
- FC373 El Consejo destacó que la NIIF 2 requiere el uso del valor razonable como principio para medir las transacciones con pagos basados en acciones. El Consejo observó que los párrafos 19 a 21A de la NIIF 2 proporcionan los requerimientos sobre la medición del valor razonable de las transacciones con pagos basados en acciones que se liquidan con instrumentos de patrimonio que incluyen condiciones de irrevocabilidad y condiciones distintas a las de irrevocabilidad de la concesión. El Consejo también observó que en el caso de transacciones con pagos basados en acciones que se liquidan en efectivo, el párrafo 33 de la NIIF 2 requiere que una entidad mida el pasivo, inicialmente y al final de cada periodo de presentación hasta la liquidación, al valor razonable. Se requiere que la entidad aplique un modelo de valoración de opciones, teniendo en cuenta los términos y condiciones sobre los que se concedieron los pagos basados en acciones que se liquidan en efectivo y la medida en la que los empleados han prestado el servicio hasta la fecha.
- FC374 Sin embargo, la NIIF 2 no aborda de forma específica el impacto de las condiciones para la irrevocabilidad y las condiciones distintas a las de irrevocabilidad de la concesión, sobre la medición del valor razonable del pasivo incurrido en una transacción con pagos basados en acciones que se liquidan en efectivo. De forma específica, no estaba claro si una entidad debería aplicar, por analogía, los requerimientos de los párrafos 19 a 21A de la NIIF 2 para medir las transacciones con pagos basados en acciones que se liquidan con instrumentos de patrimonio al medir las transacciones con pagos basados en acciones que se liquidan en efectivo que incluyen condiciones para la irrevocabilidad de la concesión y condiciones distintas a las de irrevocabilidad de la concesión.
- FC375 El Consejo observó que, de acuerdo con el párrafo 6A de la NIIF 2, utiliza el término “valor razonable” de una forma que difiere en algunos aspectos de la definición de valor razonable de la NIIF 13 *Medición del Valor Razonable*. Al aplicar la NIIF 2, se requiere que una entidad mida el valor razonable de acuerdo con esa Norma (y no de acuerdo con la NIIF 13) para incentivos que se liquidan en efectivo y con instrumentos de patrimonio. Por consiguiente, el Consejo decidió añadir los párrafos 33A a 33D sobre cómo deben reflejarse, en la medición de una transacción con pagos basados en acciones que se liquidan en efectivo, las condiciones—ya sean de mercado o distintas a las de mercado—para la irrevocabilidad u otras que no tienen que ver con la irrevocabilidad de la concesión. El Consejo decidió que esas condiciones deben reflejarse en la medición de los pagos basados en acciones que se liquidan en efectivo de forma congruente con la forma en que se reflejan en la medición de una transacción con pagos basados en acciones que se liquidan con instrumentos de patrimonio.
- FC376 El Consejo, además, observó que medir el valor razonable del pasivo incurrido en una transacción con pagos basados en acciones que se liquidan en efectivo por analogía con los requerimientos para las transacciones con pagos basados en acciones que se liquidan con instrumentos de patrimonio evitaría las dificultades prácticas de medir los efectos de las condiciones para la irrevocabilidad de la concesión (distintas de las condiciones de mercado) sobre el valor razonable de los incentivos. Esas dificultades prácticas fueron identificadas por el Consejo cuando emitió originalmente la NIIF 2, y se explican en el párrafo FC184 de la NIIF 2.
- FC377 Por consiguiente, el Consejo decidió modificar los párrafos 30, 31 y 33 y añadió los párrafos 33A a 33D para aclarar el efecto que las condiciones para la irrevocabilidad de la concesión de mercado y las distintas a las de mercado y las condiciones distintas a las de la irrevocabilidad de la concesión tienen sobre la medición del pasivo incurrido en una transacción con pagos basados en acciones que se liquidan en efectivo.
- FC378 El Consejo observó que si un empleado no recibe el pago debido a que no satisface ninguna condición, esto debería dar lugar a una nueva medición del pasivo por un importe nulo. Las modificaciones dejan claro que el importe acumulado, reconocido en última instancia por los bienes o servicios recibidos como contrapartida por un pago basado en acciones que se liquida en efectivo, será igual al importe de efectivo (u otros activos) que se paga.
- FC379 Además, el Consejo modificó el párrafo GI19 y añadió el GI Ejemplo 12A a la Guía de Implementación de la NIIF 2 para ilustrar el impacto de una condición de rendimiento sobre la medición de una transacción con pagos basados en acciones que se liquida en efectivo.
- FC380 Quienes respondieron al PN de noviembre de 2014 preguntaron el significado de “mejor estimación disponible”, ya que el concepto se usó en la propuesta, para estimar el valor razonable de un pago basado en acciones que se liquida en efectivo. El Consejo destacó que el término “mejor estimación disponible” ya se usa en la NIIF 2 y no es un concepto nuevo. Este término también se usa en el párrafo 20 de la NIIF 2 para estimar el número de instrumentos de patrimonio que se espera pasen a ser irrevocables dentro de un pago basado en acciones que se liquida con instrumentos de patrimonio. El Consejo, además, observó que

analizar este concepto implicaría potencialmente examinar conceptos similares en otras Normas y observó que estos conceptos se examinarían mejor como parte de un proyecto más amplio.

FC381 Quienes respondieron al PN de noviembre de 2014 sugirieron que el Consejo debería añadir un requerimiento explícito sobre la información a revelar de un pasivo contingente cuando no es probable la irrevocabilidad de la concesión (y, por tanto, no se reconoce un pasivo, como se ilustra en el Año 1 del Ejemplo 12A). El Consejo observó que no es necesario añadir tal requerimiento porque el requerimiento general del párrafo 50 de la NIIF 2 ya requiere que las entidades

...revelen información que permita a los usuarios de los estados financieros comprender el efecto de las transacciones con pagos basados en acciones sobre el resultado de la entidad durante el periodo, así como sobre su posición financiera.

FC382 Algunos de quienes respondieron al PN de noviembre de 2014 sugirieron que el Consejo debería añadir otros ejemplos a la Guía de Implementación de la NIIF 2, para ilustrar los efectos de las condiciones para la irrevocabilidad de la concesión y las condiciones distintas a las de irrevocabilidad de la concesión sobre la medición de los incentivos que se liquidan en efectivo. El Consejo no pensaba que esto fuera necesario debido a los ejemplos existentes en la guía de implementación que ilustra los efectos de las condiciones para la irrevocabilidad de la concesión de mercado y distintas a las de mercado y de las condiciones distintas a las de irrevocabilidad de la concesión sobre los incentivos que se liquidan con instrumentos de patrimonio. Estos ejemplos también sirven para ilustrar los efectos de estas condiciones sobre los incentivos que se liquidan en efectivo porque las modificaciones requieren tratamientos congruentes para ambos tipos de incentivos.

Modificaciones a la Guía de Implementación de la NIIF 2 *Pagos basados en Acciones*

Se modifica el párrafo GI19 y se añaden los párrafos GI19A y GI19B. Se añaden los GI Ejemplos 12A a 12C. El texto nuevo está subrayado y el texto eliminado está tachado.

Transacciones con pagos basados en acciones que se liquidan en efectivo

...#

GI19 Por ejemplo, la entidad podría conceder a los empleados derechos sobre la revaluación de las acciones como parte de su remuneración, por lo que 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. Si los derechos sobre la revalorización de acciones no fuesen consolidados hasta que los empleados hayan completado un determinado periodo de servicio, la entidad reconoce los servicios recibidos, y el pasivo derivado de la obligación de pago, a medida que los empleados presten sus servicios durante el periodo de tiempo correspondiente. El pasivo se medirá, tanto inicialmente como en el 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, y en la medida en que los empleados hayan prestado sus servicios hasta la fecha~~ de acuerdo con los párrafos 30 a 33D de la NIIF 2. Los cambios en el valor razonable se reconocerán en el resultado del periodo. Por tanto, si el importe reconocido por los servicios recibidos fue incluido en el importe en libros de un activo reconocido en el estado de situación financiera de la entidad (por ejemplo, inventarios), el importe en libros de dicho activo no se ajusta por los efectos de la nueva medición del pasivo. El Ejemplo 12 ilustra estos requerimientos para una transacción con pagos basados en acciones que se liquidan en efectivo que está sujeta a una condición de servicio. El Ejemplo 12A ilustra estos requerimientos para una transacción con pagos basados en acciones que se liquidan en efectivo que está sujeta a una condición de rendimiento.

GI Ejemplo 12

...

GI Ejemplo 12A

Antecedentes

Una entidad concede 100 derechos sobre la revaluación de las acciones (DRA) que se liquidan en efectivo a cada uno de sus 500 empleados con la condición de que se mantengan en sus empleos en los próximos tres años y que la entidad alcance un objetivo de ingresos de actividades ordinarias (1.000 millones de u.m. en ventas) al final de año 3. La entidad espera que todos los empleados se mantengan en su empleo.

Por simplicidad, este ejemplo supone que ninguna de las compensaciones del empleado cumple los requisitos para la capitalización como parte del costo de un activo.

Al final del Año 1, la entidad espera que el objetivo del ingreso de actividades ordinarias no se logrará al final del Año 3. Durante el Año 2, los ingresos de actividades ordinarias de la entidad se incrementan de forma significativa y espera que continuarán creciendo. Por consiguiente, al final del Año 2, la entidad espera que el objetivo del ingreso de actividades ordinarias se logrará al final del Año 3.

Al final del Año 3, el objetivo de ingresos de actividades ordinarias se logra y 150 empleados ejercen sus DRA. Otros 150 empleados ejercitan su DRA al final del Año 4 y los 200 empleados restantes ejercitan su DRA al final del año 5.

GI Ejemplo 12A

Con el uso de un modelo de valoración de opciones, la entidad estima el valor razonable de los DRA, al final de cada año hasta que se cancelan todos los pagos basados en acciones que se liquidan en efectivo, ignorando la condición del objetivo de rendimiento de ingresos de actividades ordinarias y de servicio de empleado. Al final del Año 3, todos los DRA pasan a ser irrevocables. La tabla siguiente muestra el valor razonable estimado de los DRA al final de cada año y los valores intrínsecos de los DAR en la fecha de ejercicio (que iguala el efectivo pagado).

<u>Año</u>	<u>Valor razonable de un DRA</u>	<u>Valor intrínseco de un DRA</u>
1	14,40 u.m.	=
2	15,50 u.m.	=
3	18,20 u.m.	15,00 u.m.
4	21,40 u.m.	20,00 u.m.
5	25,00 u.m.	25,00 u.m.

Aplicación de los requerimientos

<u>Año</u>	<u>Número de empleados que se espera que satisfagan la condición de servicio</u>	<u>Mejor estimación de si se alcanzará el objetivo de ingresos de actividades ordinarias</u>
Año 1	500	No
Año 2	500	Si
Año 3	500	Si

<u>Año</u>	<u>Cálculo</u>	<u>Gasto u.m.</u>	<u>Pasivo u.m.</u>
1	<u>DRA que no se espera que pasen a ser irrevocables: no se reconoce gasto</u>	=	=
2	<u>DRA que se espera que pasen a ser irrevocables: 500 empleados x 100 DRA x 15,50 u.m. X 2/3</u>	=	516.667
3	<u>(500-150) empleados x 100 DRA x 18,20 u.m. x 3/3=516.667 u.m.</u>	120.333	637.000
	<u>+ 150 empleados x 100 DRA x 15,00 u.m.</u>	225.000	=
	<u>Total</u>	=	345.333
4	<u>(350-150) empleados x 100 DRA x 21,40 u.m.- 637.000 u.m.</u>	(209.000)	428.000
	<u>+ 150 empleados x 100 DRA x 20,00 u.m.</u>	300.000	=
	<u>Total</u>	=	91.000
5	<u>(200-200) empleados x 100 DRA x 25,00 u.m.- 428.000 u.m.</u>	(428.000)	=
	<u>+ 200 empleados x 100 DRA x 25,00 u.m.</u>	500.000	=
	<u>Total</u>	=	72.000
	<u>Total</u>	=	1.025.000

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

GI19A Los párrafos 33E y 33F requieren que una entidad clasifique un acuerdo en su totalidad como una transacción con pagos basados en acciones que se liquidan con instrumentos de patrimonio si hubiera sido clasificada así en ausencia de una característica de liquidación por el neto que obliga a la entidad a retener un importe por una obligación fiscal del empleado asociada con un pago basado en acciones. La entidad transfiere ese importe, normalmente en efectivo, a la autoridad fiscal en nombre del empleado. El ejemplo 12B ilustra estos requerimientos.

GI Ejemplo 12B

Antecedentes

La legislación fiscal de la jurisdicción X requiere que las entidades retengan un importe de la obligación fiscal de un empleado asociada con un pago basado en acciones y transferir ese importe en efectivo a una autoridad fiscal en nombre del empleado.

El 1 de enero de 20X1 una entidad en la jurisdicción X concede un incentivo de 100 acciones a un empleado: ese incentivo está condicionado a que se completen cuatro años de servicio. La entidad espera que el empleado completará el periodo de servicio. Por simplicidad, este ejemplo supone que ninguna de las compensaciones del empleado cumple los requisitos para la capitalización como parte del costo de un activo.

Los términos y condiciones del acuerdo con pagos basados en acciones requieren retener acciones de la liquidación del incentivo a su empleado para liquidar la obligación fiscal del empleado (que es, el acuerdo con pagos basados en acciones tiene una "característica de liquidación por el neto"). Por consiguiente, la entidad liquida la transacción sobre una base neta, reteniendo el número de acciones con un valor razonable igual al valor monetario de la obligación fiscal del empleado y emitiendo las acciones restantes para el empleado en el momento de conclusión del periodo para la irrevocabilidad de la concesión.

La obligación fiscal del empleado asociada con el incentivo se calcula sobre la base del valor razonable de las acciones en la fecha de irrevocabilidad de la concesión. La tasa fiscal del empleado aplicable es del 40 por ciento.

En la fecha de la concesión, el valor razonable de cada acción es de 2 u.m. El valor razonable de cada acción a 31 de diciembre de 20X4 es de 10 u.m.

El valor razonable de las acciones en la fecha de irrevocabilidad de la concesión es de 1000 u.m. (100 acciones x 10 u.m. por acción) y, por ello, la obligación fiscal del empleado es de 400 u.m. (100 acciones x 10 u.m. x 40%). Por consiguiente, en la fecha de irrevocabilidad de la concesión, la entidad emite 60 acciones para el empleado y retiene 40 acciones (400 u.m. = 40 acciones x 10 u.m. por acción). La entidad paga el valor razonable de las acciones retenidas en efectivo a la autoridad fiscal en nombre del empleado. En otras palabras, es como si la entidad hubiera emitido la totalidad de las 100 acciones cuyos derechos son irrevocables para el empleado y, al mismo tiempo, hubiera recomprado 40 acciones a su valor razonable.

Aplicación de los requerimientos

Año	Cálculo	Dr.	Cr.	Cr.
		Gasto	Patrimonio	Pasivo
		u.m.	u.m.	u.m.
1	100 acciones x 2 u.m. x 1/4	50	(50)	=
2	100 acciones x 2 u.m. x 2/4 - 50 u.m.	50	(50)	=
3	100 acciones x 2 u.m. x 3/4 - (50 u.m. + 50 u.m.)	50	(50)	=
4	100 acciones x 2 u.m. x 4/4 - (50 u.m. + 50 u.m. + 50 u.m.)	50	(50)	=
	Total	200	(200)	=

Los registros del diario por la entidad son de la forma siguiente:

Durante el periodo para la irrevocabilidad de la concesión

Gasto de compensación acumulado reconocido a lo largo del periodo para la irrevocabilidad de la concesión

Dr Gasto	200		
		Cr Patrimonio	200

Reconocimiento del pasivo por impuestos^(a)

Dr Patrimonio	400		
		Cr Pasivo	400

Liquidación de la obligación fiscal

Efectivo pagado a la autoridad fiscal en nombre del empleado en la fecha de la liquidación

Dr Pasivo	400		
-----------	-----	--	--

GI Ejemplo 12B

Cr Efectivo 400

- (a) La entidad está considerando revelar una estimación del importe que espera transferir a la autoridad fiscal al final de cada periodo sobre el que se informa. La entidad revela esta información cuando determina que esta información es necesaria para informar a los usuarios sobre los efectos de los flujos de efectivo asociados con el pago basado en acciones.

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

GI19B El ejemplo siguiente ilustra la aplicación de los requerimientos de los párrafos B44A de la NIIF 2 a una modificación de los términos y condiciones de una transacción con pagos basados en acciones que se liquida en efectivo que pasa a ser una transacción con pagos basados en acciones que se liquida con instrumentos de patrimonio.

GI Ejemplo 12C

Antecedentes

En 1 de enero de 20X1 una entidad concede 100 derechos sobre la revaluación de las acciones (DRA) que se liquidarán en efectivo para cada uno de los 100 empleados sobre la condición de que los empleados permanecerán empleados por los próximos cuatro años.

El 31 de diciembre de 20X1 la entidad estima que el valor razonable de cada uno de los DRA es de 10 u.m. y por consiguiente, el valor razonable total del incentivo liquidado es de 100.000 u.m. El 31 de diciembre de 20X2 el valor razonable estimado de cada uno de los DRA es de 12 u.m. y por consiguiente, el valor razonable total del incentivo liquidado en efectivo es de 120.000 u.m.

El 31 de diciembre de 20X2 la entidad cancela los DRA y, en su lugar, concede 100 opciones sobre acciones a cada empleado sobre la condición que cada trabajador permanece en su empleo por los próximos dos años. Por ello, el periodo para la irrevocabilidad de la concesión original no se cambia. En esta fecha el valor razonable de cada una de las opciones sobre acciones es de 13,20 u.m. y por consiguiente, el valor razonable total de la nueva concesión es de 132.000 u.m. Se espera que todos los empleados cumplan, en última instancia, el servicio requerido.

Por simplicidad, este ejemplo supone que ninguna de las compensaciones del empleado cumple los requisitos para la capitalización como parte del costo de un activo.

Aplicación de los requerimientos

En la fecha de modificación (31 de diciembre de 20X2), la entidad aplica el párrafo B43A. Por consiguiente:

- (a) desde la fecha de la modificación, las opciones sobre acciones se miden por referencia al valor razonable de la fecha de modificación y, en la fecha de modificación, las opciones sobre acciones se reconocen en patrimonio en la medida en que los empleados hayan prestado servicios;
- (b) el pasivo por los DRA se da de baja en cuentas en la fecha de modificación; y
- (c) la 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.

En la fecha de modificación (31 de diciembre de 20X2), la entidad compara el valor razonable del incentivo de sustitución liquidado con instrumentos de patrimonio por servicios proporcionados hasta la fecha de modificación (132.000 u.m. x 2/4 = 66.000 u.m.) con el valor razonable del incentivo original liquidado en efectivo para esos servicios (120.000 u.m. x 2/4 = 60.000 u.m.). La diferencia (6.000 u.m.) se reconoce de forma inmediata en el resultado del periodo en la fecha de la modificación.

El resto del pago basado en acciones que se liquida con instrumentos de patrimonio (medido al valor razonable de la fecha de su modificación) se reconoce en el resultado del periodo a lo largo del periodo para la irrevocabilidad de la concesión de dos años restantes desde la fecha de la modificación.

<u>Año</u>	<u>Cálculo</u>	<u>Dr. Gasto</u>	<u>Gasto acumulado</u>	<u>Cr. Patrimonio</u>	<u>Cr. Pasivo</u>
		<u>u.m.</u>	<u>u.m.</u>	<u>u.m.</u>	<u>u.m.</u>

GI Ejemplo 12C

1	<u>100 empleados x 100 DRA x 10 u.m. x 1/4</u>	<u>25.000</u>	=	=	<u>25.000</u>
2	<u>Nueva medición antes de la modificación 100 empleados x 100 DRA x 12,00 u.m. x 2/4 - 25.000</u>	<u>35.000</u>	<u>60.000</u>	=	<u>35.000</u>
	<u>Baja en cuentas del pasivo, reconocimiento del importe del valor razonable de la fecha de modificación en patrimonio y reconocimiento del efecto de la liquidación de 6.000 u.m. (100 empleados x 100 opciones sobre acciones x 13,20 u.m. x 2/4) - (100 empleados x 100 DRA x 12,00 u.m. x 2/4)</u>	<u>6.000</u>	<u>66.000</u>	<u>66.000</u>	<u>(60.000)</u>
3	<u>100 empleados x 100 opciones sobre acciones x 13,20 u.m. x 3/4 - 66.000 u.m.</u>	<u>33.000</u>	<u>99.000</u>	<u>33.000</u>	=
4	<u>100 empleados x 100 opciones sobre acciones x 13,20 u.m. x 4/4 - 99.000 u.m.</u>	<u>33.000</u>	<u>132.000</u>	<u>33.000</u>	=
	<u>Total</u>			<u>132.000</u>	=