

Noviembre de 2014

Proyecto de Norma PN/2014/5

# Clasificación y Medición de Transacciones con Pagos Basados en Acciones

Modificaciones propuestas a la NIIF 2

Recepción de comentarios hasta el 25 de marzo de 2015

IASB<sup>®</sup>

 IFRS<sup>®</sup>

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

**(Modificaciones propuestas a la NIIF 2)**

*Recepción de comentarios hasta el 25 de marzo de 2015*

Exposure Draft ED/2014/5 *Classification and Measurement of Share-based Payment Transactions* (Proposed amendments to IFRS 2) is published by the International Accounting Standards Board (IASB) for comment only. The proposals may be modified in the light of the comments received before being issued in final form. Comments need to be received by **25 March 2015** and should be submitted in writing to the address below or electronically using our 'Comment on a proposal' page.

All comments will be on the public record and posted on our website unless the respondent requests confidentiality. Such requests will not normally be granted unless supported by good reason, for example, commercial confidence. Please see our website for details on this and how we use your personal data.

**Disclaimer:** the IASB, the IFRS Foundation, the authors and the publishers do not accept responsibility for any loss caused by acting or refraining from acting in reliance on the material in this publication, whether such loss is caused by negligence or otherwise.

International Financial Reporting Standards (including International Accounting Standards and SIC and IFRIC Interpretations), Exposure Drafts and other IASB and/or IFRS Foundation publications are copyright of the IFRS Foundation.

**Copyright © 2014 IFRS Foundation®**

**All rights reserved.** Copies of the Exposure Draft may only be made for the purpose of preparing comments to the IASB provided that such copies are for personal or internal use, are not sold or otherwise disseminated, acknowledge the IFRS Foundation's copyright and set out the IASB's address in full.

Except as permitted above no part of this publication may be translated, reprinted, reproduced or used in any form either in whole or in part or by any electronic, mechanical or other means, now known or hereafter invented, including photocopying and recording, or in any information storage and retrieval system, without prior permission in writing from the IFRS Foundation.

The approved text of International Financial Reporting Standards and other IASB publications is that published by the IASB in the English language. Copies may be obtained from the IFRS Foundation. Please address publications 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](mailto:publications@ifrs.org) Web: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)

This Spanish translation of the Exposure Draft *Classification and Measurement of Share-based Payment Transactions* (Proposed amendments to IFRS 2) and related material contained in this publication 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/'Hexagon Device', 'IFRS Foundation', 'IFRS Taxonomy', 'eIFRS', 'IASB', 'IFRS for SMEs', 'IAS', 'IASs', 'IFRIC', 'IFRS', 'IFRSs', 'SIC', 'International Accounting Standards' and 'International Financial Reporting Standards' are Trade Marks of the IFRS Foundation.

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 propuestas a la NIIF 2)**

*Recepción de comentarios hasta el 25 de marzo de 2015*

El Proyecto de Norma PN/2014/5 *Clasificación y Medición de Transacciones con Pagos basados en Acciones* (Modificaciones propuestas a la NIIF 2) se publica por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) únicamente para recibir comentarios. Las propuestas pueden modificarse a la luz de los comentarios recibidos antes de emitirse de forma definitiva. La fecha límite para recibir comentarios es el **25 de marzo de 2015** los cuales deben enviarse por escrito a la dirección indicada a continuación o por vía electrónica utilizando la página de "Comment on a proposal".

Todos los comentarios se pondrán en conocimiento del público y se colocarán en nuestro sitio web a menos que quien responda solicite confidencialidad. Dichas solicitudes normalmente no se concederán a menos que las sustenten buenas razones, por ejemplo, confidencialidad comercial. Por favor, visite nuestro sitio web para obtener detalles sobre estos aspectos y cómo utilizamos sus datos personales.

**Descargo de responsabilidad:** el IASB, la Fundación IFRS, los autores y los editores no aceptan responsabilidad alguna por cualquier pérdida que se pueda ocasionar por actuar o abstenerse de actuar basándose en el material incluido en esta publicación, ya sea que esa pérdida sea causada por negligencia o cualquier otra causa.

Las Normas Internacionales de Información Financiera (incluidas las Normas Internacionales de Contabilidad y las Interpretaciones SIC y CINIIF), los Proyectos de Norma y las demás publicaciones del IASB o de la Fundación IFRS son propiedad de la Fundación IFRS.

**Copyright © 2014 IFRS Foundation®**

**Reservados todos los derechos.** Pueden realizarse copias de este Proyecto de Norma únicamente a efectos de preparar comentarios a enviar al IASB siempre que estas copias sean para uso personal o interno y que no sean vendidas o difundidas de otra forma y que en cada copia se reconozcan los derechos de autor de la Fundación IFRS y la dirección completa del IASB.

A excepción del mencionado permiso, ninguna parte de estas publicaciones puede ser traducida, reimpressa, reproducida o utilizada en ninguna forma, ya sea total o parcialmente, o por cualquier medio electrónico, mecánico o de otro tipo, existentes o por inventar, incluyendo fotocopiado y grabación u otros sistemas de almacenamiento o recuperación de información, sin el permiso previo, por escrito, de la Fundación IFRS.

El texto aprobado de las Normas Internacionales de Información Financiera y las demás publicaciones del IASB es el publicado por el IASB en el idioma inglés. Se pueden obtener copias en la Fundación IFRS. Todas las cuestiones relativas a derechos de propiedad y copia, dirigirse a:

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

La traducción al español del Proyecto de Norma *Clasificación y Medición de Transacciones con Pagos basados en Acciones* (Modificaciones propuestas a la NIIF 2) y del material relacionado contenido en esta publicación ha sido aprobada por el Comité de Revisión nombrado por la Fundación IFRS. Los derechos de autor de la traducción al español son propiedad 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, 'IFRS Taxonomy', 'eIFRS', 'IASB', 'IFRS for SMEs', 'IAS', 'IASs', 'IFRIC', 'IFRS', 'IFRSs', 'SIC', "International Accounting Standards", e "International Financial Reporting Standards" son marcas registradas por la Fundación IFRS.

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>Página</i>
<b>Introducción</b>	<b>6</b>
<b>Invitación a comentar</b>	<b>7</b>
<b>Modificaciones propuestas a la NIIF 2 <i>Pagos basados en Acciones</i></b>	<b>10</b>
<b>Modificaciones propuestas a la Guía de Implementación de la NIIF 2 <i>Pagos basados en Acciones</i></b>	<b>13</b>
<b>Aprobación por el Consejo de <i>Clasificación y Medición de Transacciones con Pagos basados en Acciones</i> (Modificaciones propuestas a la NIIF 2) publicado en noviembre de 2014</b>	<b>15</b>
<b>Fundamentos de las Conclusiones sobre las modificaciones propuestas a la NIIF 2 <i>Pagos basados en Acciones</i></b>	<b>16</b>

## Introducción

---

El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) ha publicado este Proyecto de Norma de modificaciones propuestas a la NIIF 2 *Pagos basados en Acciones* para tratar:

- (a) los efectos de las condiciones para la irrevocabilidad de la concesión sobre la medición de un pago basado en acciones que se liquide en efectivo;
- (b) la clasificación de las transacciones con pagos basados en acciones con características de liquidación por el neto; y
- (c) la contabilización de una modificación de los términos y condiciones de un pago basado en acciones que cambia la clasificación de la transacción de liquidada en efectivo a liquidada con instrumentos de patrimonio.

## Efectos de las condiciones para la irrevocabilidad de la concesión sobre la medición de un pago basado en acciones que se liquida en efectivo

El párrafo 33 de la NIIF 2 requiere que una entidad mida el pasivo por un pago basado en acciones que se liquida en efectivo inicialmente y al final de cada periodo de presentación hasta su liquidación, al valor razonable del pago basado en acciones que se liquida en efectivo, teniendo en cuenta los términos y condiciones sobre los que se concedió el pago basado en acciones que se liquida en efectivo y la medida en la que los empleados han prestado servicio hasta la fecha. 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.

El IASB propone aclarar que la contabilización de los efectos de las condiciones para la irrevocabilidad y de las condiciones distintas a las de irrevocabilidad de la concesión sobre la medición de un pago basado en acciones que se liquida en efectivo debería seguir el enfoque utilizado para medir los pagos basados en acciones que se liquidan con instrumentos de patrimonio de los párrafos 19 a 21A de la NIIF 2.

## Clasificación de las transacciones con pagos basados en acciones con características de liquidación por el neto

Una entidad puede estar obligada por leyes o regulaciones fiscales a retener un importe por una obligación fiscal de un empleado asociada con pagos basados en acciones y transferir el importe, normalmente en efectivo, a las autoridades fiscales. Para cumplir con esta obligación, los términos de algunos acuerdos de pagos basados en acciones con los empleados permiten o requieren que la entidad deduzca, del número total de instrumentos de patrimonio que habría emitido en otro caso para los empleados como consecuencia del ejercicio (o irrevocabilidad) del pago basado en acciones, el número de instrumentos de patrimonio necesario para igualar el valor monetario de la obligación fiscal de los empleados con el fin de cumplir la obligación legal de retención fiscal.

Las modificaciones proponen una excepción a los requerimientos de la NIIF 2. El IASB propone especificar que si la entidad liquida por el neto el acuerdo de pago basado en acciones, reteniendo una parte especificada de los instrumentos de patrimonio para cumplir la obligación legal de retención fiscal, entonces la transacción debe clasificarse como que se liquida con instrumentos de patrimonio en su totalidad, si la totalidad del pago basado en acciones se clasificaría en otro caso como que se liquida con instrumentos de patrimonio si no hubiera incluido la característica de liquidación por el neto.

## Contabilización de una modificación de los términos y condiciones de un pago basado en acciones que cambia la clasificación de la transacción de que se liquida en efectivo a que se liquida con instrumentos de patrimonio

Un pago basado en acciones que se liquida en efectivo puede cambiar a un pago basado en acciones que se liquida con instrumentos de patrimonio debido a modificaciones en los términos y condiciones del acuerdo. Además, existen transacciones en las que un pago basado en acciones que se liquida en efectivo se cancela y se sustituye por un nuevo pago basado en acciones, que se liquida con instrumentos de patrimonio. La NIIF 2 no trata de forma específica estas situaciones.

## Clasificación y Medición de Transacciones con Pagos basados en Acciones (Modificaciones propuestas a la NIIF 2)

El IASB propone modificar la NIIF 2 de forma que:

- (a) la transacción con pagos basados en acciones se mida por referencia al valor razonable, de la fecha de la modificación, de los instrumentos de patrimonio concedidos como resultado de la modificación;
- (b) el pasivo reconocido con respecto al pago basado en acciones que se liquida en efectivo se dé de baja en cuentas en el momento de la modificación, y el pago basado en acciones que se liquida con instrumentos de patrimonio se reconozca en la medida de los servicios que se hayan prestado hasta la fecha de modificación; y
- (c) la diferencia entre el importe en libros del pasivo en la fecha de la modificación y el importe reconocido en patrimonio en la misma fecha se registre en el resultado del periodo de forma inmediata.

### Invitación a comentar

El IASB invita a comentar las propuestas de este Proyecto de Norma, en concreto sobre las cuestiones señaladas a continuación. Los comentarios serán de la mayor utilidad si:

- (a) se refieren a las preguntas en los términos señalados;
- (b) indican el párrafo específico o grupo de párrafos a los que se refieren;
- (c) contienen una lógica clara; e
- (d) incluyen cualquier alternativa que el IASB debería considerar, si procede.

El IASB no está solicitando comentarios sobre temas de la NIIF 2 que no se abordan en este Proyecto de Norma.

Los comentarios deben remitirse por escrito y recibirse no más tarde del 25 de marzo de 2015.

### Preguntas para quienes respondan

#### Pregunta 1

El IASB propone aclarar que la contabilización de los efectos de las condiciones para la irrevocabilidad y de las condiciones distintas a las de irrevocabilidad de la concesión, sobre la medición de un pago basado en acciones que se liquida en efectivo debería seguir el enfoque utilizado para medir los pagos basados en acciones que se liquidan con instrumentos de patrimonio de los párrafos 19 a 21A de la NIIF 2.

¿Está usted de acuerdo? ¿Por qué o por qué no?

#### Pregunta 2

El IASB propone especificar que una transacción con pagos basados en acciones en el que la entidad liquida el acuerdo de pagos basados en acciones por el neto, reteniendo una parte especificada de los instrumentos de patrimonio para cumplir la obligación legal de retención fiscal, debe clasificarse como liquidado con instrumentos de patrimonio en su totalidad. Esto se requiere si la transacción con pagos basados en acciones en su totalidad se habría clasificado en otro caso como una transacción con pagos basados en acciones que se liquida con instrumentos de patrimonio si no se hubiera incluido la característica de liquidación por el neto.

¿Está usted de acuerdo? ¿Por qué o por qué no?



**Pregunta 3**

El IASB propone especificar la contabilización de las modificaciones de los términos y condiciones de una transacción con pagos basados en acciones que se liquida en efectivo que da lugar a un cambio en su clasificación de que se liquida en efectivo a que se liquida con instrumentos de patrimonio. El IASB propone que estas transacciones se contabilicen de la forma siguiente:

- (a) la transacción con pagos basados en acciones se mide por referencia al valor razonable, de la fecha de la modificación, de los instrumentos de patrimonio concedidos como resultado de la modificación;
- (b) el pasivo reconocido con respecto al pago basado en acciones que se liquida en efectivo se dé de baja en cuentas en el momento de la modificación, y el pago basado en acciones que se liquida con instrumentos de patrimonio se reconozca en la medida de los servicios que se hayan prestado hasta la fecha de modificación; y
- (c) la diferencia entre el importe en libros del pasivo en la fecha de la modificación y el importe reconocido en el patrimonio en la misma fecha se registre en el resultado del periodo de forma inmediata.

¿Está usted de acuerdo? ¿Por qué o por qué no?

**Pregunta 4**

El IASB propone la aplicación prospectiva de estas modificaciones, pero también propone permitir a la entidad que aplique las modificaciones retroactivamente si tiene la información necesaria para hacerlo y esta información está disponible sin el uso de la retrospectiva.

¿Está usted de acuerdo? ¿Por qué o por qué no?

**Pregunta 5**

¿Tiene otros comentarios que hacer sobre las propuestas?

## Cómo comentar

Los comentarios deben remitirse utilizando uno de los siguientes métodos.

**Electrónicamente**  
(nuestro método preferido)

Visite "Comment on a proposal page", que puede encontrar en:  
[go.ifrs.org/comment](http://go.ifrs.org/comment)

**Correo electrónico**

Los comentarios por correo electrónico pueden enviarse a:  
[commentletters@ifrs.org](mailto:commentletters@ifrs.org)

**Correo postal**

IFRS Foundation  
30 Cannon Street  
London EC4M 6XH  
United Kingdom

Todos los comentarios se pondrán en conocimiento del público y se colocarán en nuestro sitio web a menos que se solicite confidencialidad. Dichas solicitudes normalmente no se concederán a menos que las sustenten razones poderosas, tales como confidencialidad comercial. Por favor, visite nuestro sitio web para obtener detalles sobre estos aspectos y cómo utilizamos sus datos personales.

## Modificaciones propuestas a la NIIF 2 *Pagos basados en Acciones*

Se modifican los párrafos 30 y 33 y se añaden los párrafos 33A a 33D y 63D. Se añaden encabezados antes de los párrafos 33 y 33D. El nuevo texto está subrayado. El párrafo 32 no se ha modificado pero se incluye por facilidad para hacer referencias.

### 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 32 a 33C). Hasta que el pasivo se liquide, la entidad volverá a medir el valor razonable del pasivo al final de cada periodo de presentación, así como en la fecha de liquidación, reconociendo cualquier cambio en el valor razonable en el resultado del periodo.

...

**32** La entidad reconocerá los servicios recibidos, y un pasivo a pagar por tales servicios, a medida que los empleados presten el servicio. Por ejemplo, algunos derechos sobre la revaluación de acciones se convierten en irrevocables 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.

### **Efectos de las condiciones para la irrevocabilidad de la concesión sobre la medición de un pago basado en acciones que se liquida en efectivo**

**33** El pasivo se medirá, inicialmente y al final de cada periodo de presentación, 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 términos y condiciones de concesión de los citados derechos, y en la medida en que los empleados hayan prestado sus servicios hasta la fecha. 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 se tendrán en cuenta, ajustando el número de premios 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 por los premios concedidos, se basará en el número de premios que finalmente sean irrevocables y se liquiden.

**33A** Para aplicar los requerimientos del párrafo 33, la entidad reconocerá un importe por los bienes o servicios recibidos durante el periodo para la irrevocabilidad de la concesión. Ese importe se basará en la mejor estimación disponible del número de premios que se espera que sean irrevocables. La entidad revisará esa estimación, si fuera necesario, si las informaciones posteriores indicasen que el número de premios 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 premios que finalmente sean irrevocables.

**33B** 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 de las necesarias para la irrevocabilidad de la concesión, se tendrán en cuenta al estimar el valor razonable del pago basado en acciones que se liquida en efectivo concedido y al medir nuevamente el valor razonable de los premios al final de cada periodo de presentación y en la fecha de la liquidación.

33C Como resultado de la aplicación de los párrafos 30 a 33B, el importe acumulado finalmente reconocido por los bienes o servicios recibidos como contraprestación por el pago basado en acciones que se liquida en efectivo es igual al efectivo pagado.

### **Clasificación de las transacciones con pagos basados en acciones con características de liquidación por el neto**

33D Una entidad puede estar obligada por leyes o regulaciones fiscales a retener un importe por la obligación fiscal de un empleado asociada con pagos basados en acciones y transferir el importe, normalmente en efectivo, a las autoridades fiscales. Para cumplir con esta obligación, los términos de algunos acuerdos de los pagos basados en acciones con los empleados permiten o requieren que la entidad deduzca del número total de instrumentos de patrimonio que habría emitido en otro caso para los empleados como consecuencia del ejercicio (o irrevocabilidad) del pago basado en acciones, el número de instrumentos de patrimonio necesario para igualar el valor monetario de la obligación legal de retención fiscal. En estos casos, si, en ausencia de esta característica de liquidación por el neto, la transacción con pagos basados en acciones en su totalidad se habría clasificado como un pago basado en acciones que se liquida con instrumentos de patrimonio, el pago basado en acciones se contabilizará de acuerdo con los requerimientos que se aplican a las transacciones con pagos basados en acciones que se liquidan con instrumentos de patrimonio de los párrafos 10 a 29.

...

### **Fecha de vigencia**

...

63D [Proyecto de Norma] *Clasificación y Medición de Transacciones con Pagos basados en Acciones* (Modificaciones a la NIIF 2) emitida [fecha a insertar después de la exposición], modificó los párrafos 30 a 33 y añadió los párrafos 33A a 33D y B41A y B41B y sus encabezados relacionados. Una entidad aplicará esas modificaciones de forma prospectiva a los periodos anuales que comiencen a partir del [fecha a insertar después de la exposición]. Sin embargo, una entidad puede aplicar en su lugar las modificaciones de forma retroactiva de acuerdo con la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* siempre que la entidad tenga la información necesaria para hacerlo así y esta información esté disponible sin el uso de la retrospectiva. 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 B41A y B41B y sus encabezados correspondientes. El nuevo texto está subrayado.

### **Contabilización de una modificación de los términos y condiciones de una transacción con pagos basados en acciones que cambia la clasificación de la transacción de que se liquidan en efectivo a que se liquidan con instrumentos de patrimonio**

B41A Si los términos y condiciones de una transacción con pagos basados en acciones que se liquidan en efectivo se modifican en forma tal que pase a ser una transacción con pagos basados en acciones que se liquidan con instrumentos de patrimonio, la transacción se contabilizará como una transacción con pagos basados en acciones que se liquidan con instrumentos de patrimonio desde la fecha de la modificación. La transacción con pagos basados en acciones que se liquidan con instrumentos de patrimonio se mide al valor razonable de los instrumentos de patrimonio concedidos en la fecha de la modificación. La parte de la transacción con pagos basados en acciones que se liquidan con instrumentos de patrimonio por los que se han recibido bienes o servicios se reconoce como un incremento de patrimonio. El pasivo por la transacción con pagos basados en acciones que se liquidan en efectivo se da de baja en cuentas y cualquier diferencia entre el importe del pasivo dado de baja y el importe del patrimonio registrado se reconoce de forma inmediata en el resultado del periodo.

B41B Un pago basado en acciones que se liquida en efectivo puede cancelarse o liquidarse (distinto de una concesión 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 en que se conceden esos

instrumentos de patrimonio, la entidad los identifica como instrumentos de patrimonio sustitutos del pago basado en acciones que se liquida en efectivo cancelado, la entidad contabilizará la concesión de los instrumentos de patrimonio sustitutos de acuerdo con las guías del párrafo B41A.

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

Se modifica el párrafo GI19 y se añade el GI Ejemplo 12A. 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 adquirirían el derecho a un pago futuro de efectivo (más que el derecho a un instrumento de patrimonio), que se basaría 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 revaluación de acciones no pasasen a ser irrevocables hasta que los empleados hayan completado un periodo especificado de servicio, la entidad reconoce los servicios recibidos, y un pasivo a pagar por ellos, a medida que los empleados presten sus servicios durante ese periodo. El pasivo se medirá, inicialmente y al final de cada periodo de presentación, hasta su liquidación, al valor razonable de los derechos sobre la revaluación de las acciones, sobre la base de los párrafos 33 a 33C de la NIIF 2, mediante la aplicación de un modelo de valoración de opciones, en la medida en que los empleados hayan prestado sus servicios hasta la fecha. 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: cuando una transacción con pagos basados en acciones que se liquida en efectivo está sujeta al cumplimiento de una condición de servicio. El Ejemplo 12A ilustra estos requerimientos cuando una transacción con pagos basados en acciones que se liquida en efectivo está sujeta al logro de una condición de rendimiento no referida al mercado.

#### 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.

Por simplicidad, se supone que no se espera que ningún empleado abandone su empleo y que ninguna de las compensaciones de los empleados se capitalice como parte de los costos de un activo.

Durante el Año 1 la entidad estima en un 40 por ciento la probabilidad de que el objetivo de los ingresos de actividades ordinarias se consiga al final del Año 3. Durante el Año 2 la entidad estima en un 70 por ciento la probabilidad de que el objetivo de los ingresos de actividades ordinarias se consiga al final del Año 3. Al final del Año 3, se alcanzó el objetivo de los ingresos de actividades ordinarias y 150 empleados ejercitan sus DRA, otros 150 empleados ejercitan sus DRA al final del Año 4, y los 200 empleados restantes ejercitan sus 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 los pagos basados en acciones que se liquidan en efectivo, ignorando la condición del objetivo de rendimiento de ingresos de actividades ordinarias. Al final del Año 3, todos los DRA mantenidos por los empleados pasan a ser irrevocables. Los valores intrínsecos de los DRA a la fecha de ejercicio (que igualan al efectivo pagado) al final de los Años 3 a 5 también se muestran en la siguiente tabla.

<u>Año</u>		<u>Valor razonable de un DRA</u>	<u>Valor intrínseco de un DRA</u>
<u>1</u>		<u>14,40 u.m.</u>	<u>=</u>
<u>2</u>		<u>15,50 u.m.</u>	<u>=</u>
<u>3</u>		<u>18,20 u.m.</u>	<u>15,00 u.m.</u>
<u>4</u>		<u>21,40 u.m.</u>	<u>20,00 u.m.</u>
<u>5</u>		<u>=</u>	<u>25,00 u.m.</u>
<b><u>Aplicación de los requerimientos</u></b>		<b><u>Número de empleados que se espera que satisfagan la condición de servicio</u></b>	<b><u>Mejor estimación de si se alcanzará el objetivo de ganancias</u></b>
<u>Año 1</u>		<u>500</u>	<u>No</u>
<u>Año 2</u>		<u>500</u>	<u>Si</u>
<u>Año 3</u>		<u>500</u>	<u>Si</u>
<u>Año</u>	<u>Cálculo</u>	<u>Gasto u.m.</u>	<u>Pasivo u.m.</u>
<u>1</u>	<u>La irrevocabilidad de la condición no es probable: no se reconoce ningún gasto</u>	<u>=</u>	<u>=</u>
<u>2</u>	<u>La irrevocabilidad de la condición es probable: 500 empleados × 100 DRA × 15,50 u.m. × 2/3</u>	<u>=</u>	<u>516.667</u>
<u>3</u>	<u>La irrevocabilidad de la condición es probable: (500 – 150) empleados × 100 DRA × 18,20 u.m. – 516.667 u.m.</u>	<u>120.333</u>	<u>=</u>
	<u>+ 150 empleados × 100 DRA × 15,00 u.m.</u>	<u>225.000</u>	<u>=</u>
	<u>Total</u>	<u>=</u>	<u>345.333</u>
<u>4</u>	<u>(350 – 150) empleados × 100 DRA × 21,40 u.m. – 637.000 u.m.</u>	<u>(209.000)</u>	<u>=</u>
	<u>+ 150 empleados × 100 DRA × 20,00 u.m.</u>	<u>300.000</u>	<u>=</u>
	<u>Total</u>	<u>=</u>	<u>91.000</u>
<u>5</u>	<u>0 u.m. – 428.000 u.m.</u>	<u>(428.000)</u>	<u>=</u>
	<u>+ 200 empleados × 100 DRA × 25,00 u.m.</u>	<u>500.000</u>	<u>=</u>
	<u>Total</u>	<u>=</u>	<u>72.000</u>
	<u>Total</u>	<u>=</u>	<u>1.025.000</u>

**Aprobación por el Consejo de *Clasificación y Medición de Transacciones con Pagos basados en Acciones (Modificaciones propuestas a la NIIF 2)* publicado en noviembre de 2014**

---

El Proyecto de Norma *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	
Amaro Luiz de Oliveira Gomes	
Martin Edelmann	
Patrick Finnegan	
Gary Kabureck	
Suzanne Lloyd	
Takatsugu Ochi	
Darrel Scott	
Chungwoo Suh	
Mary Tokar	
Wei-Guo Zhang	



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

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

### **Efectos de las condiciones para la irrevocabilidad de la concesión sobre la medición de un pago basado en acciones que se liquida en efectivo**

- FC1 El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) recibió una solicitud con respecto a la contabilización según la NIIF 2 *Pagos basados en Acciones* de las transacciones con pagos basados en acciones que se liquidan en efectivo que incluyen una condición de rendimiento.
- FC2 El IASB destacó que la NIIF 2 requiere el uso del valor razonable como un principio para medir las transacciones con pagos basados en acciones. El IASB observó que los párrafos 19 a 21A de la NIIF 2 proporcionan guías 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 IASB 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 cancelación, al valor razonable de los pagos basados en acciones que se liquidan en efectivo. 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.
- FC3 Sin embargo, la NIIF 2 no aborda de forma específica el impacto de las condiciones de irrevocabilidad y de las condiciones distintas a la 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 y no estaba claro si:
- (a) por analogía con las guías para la medición de las transacciones con pagos basados en acciones que se liquidan con instrumentos de patrimonio que incluyen condiciones para la irrevocabilidad de la concesión, solo deben tenerse en cuenta condiciones de mercado y condiciones distintas a las de irrevocabilidad de la concesión para medir el valor razonable del pasivo que se liquida en efectivo; o
  - (b) deben tenerse en cuenta todas las condiciones, incluyendo las condiciones de servicio y las condiciones de rendimiento no referidas al mercado, para medir el valor razonable.
- BC4 El IASB observó que las guías del párrafo 6A de la NIIF 2 que requieren que una entidad siga el concepto de "valor razonable" de la NIIF 2, exigen el mismo concepto de valor razonable para los premios que se liquidan en efectivo y con instrumentos de patrimonio. Por consiguiente, el IASB propone incluir guías sobre el impacto de las condiciones de irrevocabilidad y de las condiciones distintas a las de irrevocabilidad de la concesión sobre la medición de una transacción con pagos basados en acciones que se liquida en efectivo, sobre la base de la analogía del tratamiento contable de una transacción con pagos basados en acciones que se liquida con instrumentos de patrimonio. El IASB, 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 la guía para transacciones con pagos basados en acciones que se liquidan con instrumentos de patrimonio sería más fácil de aplicar en la práctica. El IASB también se refirió a algunas explicaciones en los Fundamentos de las Conclusiones de la NIIF 2, que explican por qué se ha establecido una distinción en la contabilización de los diferentes tipos de condiciones que afectan a los premios que se liquidan con instrumentos de patrimonio; a este respecto se refirió al párrafo FC184 de la NIIF 2 y destacó que las mismas consideraciones son aplicables.
- FC5 El IASB propone modificar los párrafos 30 y 33 de la NIIF 2 y añadir los párrafos 33A a 33C para aclarar el efecto que tienen las condiciones para la irrevocabilidad de la concesión o las condiciones distintas a las de irrevocabilidad de la concesión sobre la medición del pasivo. El IASB propone que las condiciones distintas a las de irrevocabilidad de la concesión no se tengan en cuenta al estimar el valor razonable de un pago basado en acciones que se liquida en efectivo y, que, en su lugar, se tengan en cuenta ajustando el número de premios que se espera que sean irrevocables.
- FC6 El IASB observó que no satisfacer cualquier condición debería provocar una nueva medición del pasivo a cero a través del resultado del periodo. Por consiguiente, el gasto acumulado reconocido por el pasivo que se liquida en efectivo debe revertirse por la no satisfacción de cualquier condición.

- FC7 El IASB también propone modificar el párrafo GI19 y añadir 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.

## **Clasificación de las transacciones con pagos basados en acciones con características de liquidación por el neto**

---

- FC8 Algunas jurisdicciones tienen leyes o regulaciones fiscales que obligan a una entidad a retener un importe por obligaciones fiscales de los empleados asociadas con pagos basados en acciones y transferir el importe, normalmente en efectivo, a las autoridades fiscales. El plan de retención fiscal con respecto a los pagos basados en acciones varía de acuerdo en acuerdo. Sin embargo, una de las características comunes de los planes es una característica de liquidación por el neto, lo que permite o requiere que la entidad deduzca el 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 legal de retención fiscal incurrida como consecuencia de la transacción con pagos basados en acciones. La entidad paga el importe retenido a las autoridades fiscales de su propio efectivo o con otros activos.
- FC9 El Comité de Interpretaciones de las NIIF (el "Comité de Interpretaciones") recibió una solicitud de abordar la clasificación de una transacción con pagos basados en acciones que se liquidan con instrumentos de patrimonio con esta disposición de liquidación por el neto. La solicitud recibida por el Comité de Interpretaciones preguntaba si la parte del pago basado en acciones que se retiene debe clasificarse como que se liquida en efectivo o con instrumentos de patrimonio, si el pago basado en acciones en su totalidad se habría clasificado, en otro caso, como una transacción con pagos basados en acciones que se liquidan con instrumentos de patrimonio en ausencia de la características de liquidación por el neto.
- FC10 Se informó al IASB de que había opiniones distintas sobre esta cuestión:
- (a) Opinión 1—cada componente del pago basado en acciones se contabiliza de manera que sea congruente con la forma de liquidación. La parte retenida por la entidad por la que ésta ha incurrido en un pasivo a pagar en efectivo debe contabilizarse de forma separada y clasificarse como una transacción con pagos basados en acciones que se liquidan en efectivo de acuerdo con la forma de liquidación. La parte del pago basado en acciones que la entidad liquida mediante la emisión de instrumentos de patrimonio 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 completa 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 una recompra de una parte de los instrumentos de patrimonio emitidos para el empleado (véase el párrafo 29 de la NIIF 2).
- FC11 La Opinión 1 se basa en el punto de vista de que la entidad está cumpliendo parte de su obligación de liquidar el pago basado en acciones por los servicios recibidos del empleado en efectivo; este efectivo se transfiere a la autoridad fiscal para liquidar la obligación fiscal del empleado. El párrafo 34 de la NIIF 2 requiere que una transacción con pagos basados en acciones, o componentes de esa transacción, deben 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. Por consiguiente, la parte retenida por la entidad debe contabilizarse como un pago basado en acciones que se liquida en efectivo de acuerdo con la forma de liquidación.
- FC12 La Opinión 2 se basa en la suposición de que la entidad está actuando como un agente al pagar efectivo a las autoridades fiscales, porque la obligación fiscal es del empleado. La transacción con pagos basados en acciones se considera como que se liquida en su totalidad con instrumentos de patrimonio con una recompra separada, pero simultánea, de una parte de esos instrumentos de patrimonio. La entidad entonces remite el efectivo de los instrumentos de patrimonio recomprados a la autoridad fiscal en nombre del empleado para liquidar la obligación fiscal del empleado.
- FC13 Con respecto a la Opinión 1, al Comité de Interpretaciones le preocupaba que requerir una clasificación diferente de la parte que se retiene por la entidad (que es, una clasificación que es diferente de la de la otra parte) podría causar una carga desproporcionada al aplicar la NIIF 2. Para llegar a esta opinión, el Comité de Interpretaciones consideró los argumentos de que la Opinión 1 traería un problema operativo significativo, porque requeriría que una entidad estimase los cambios en las leyes fiscales, incluyendo cambios en las tasas impositivas que afectan al importe que se requiere retener y remitir por parte de la entidad. A medida que la estimación cambia, la entidad necesitaría reclasificar una parte del pago basado en acciones entre que se liquida en efectivo y que se liquida con instrumentos de patrimonio.

- FC14 Sin embargo, el IASB destacó que otras circunstancias conducirían a la clasificación como una transacción con pagos basados en acciones que se liquidan en efectivo en la medida en que el pago basado en acciones se liquide en efectivo de acuerdo con el párrafo 34 de la NIIF 2. Por ejemplo, la clasificación como que se liquida en efectivo se aplicaría cuando existe una intención declarada de comprar, o existe una práctica pasada de recompra, instrumentos de patrimonio concedidos en una transacción con pagos basados en acciones.
- FC15 Para reducir la complejidad operativa identificada, el IASB propuso añadir guías a la NIIF 2 en forma de una excepción a los requerimientos de la NIIF 2. El IASB propone que estas guías deben limitarse a una situación en la que la característica de liquidación por el neto se utiliza por una entidad para cumplir las obligaciones legales de retención fiscal incurridas como consecuencia de una transacción con pagos basados en acciones.
- FC16 Las guías propuestas por el IASB especifican que una transacción con pagos basados en acciones con los empleados en la que la entidad liquida el acuerdo de pago basado en acciones por el neto (reteniendo una parte especificada de los instrumentos de patrimonio para cumplir la obligación legal de retención fiscal incurrida como consecuencia de una transacción con pagos basados en acciones) debe clasificarse como que se liquida con instrumentos de patrimonio en su totalidad, si la totalidad del pago basado en acciones se hubiera clasificado en otro caso como que se liquida con instrumentos de patrimonio si no hubiera incluido la característica de liquidación por el neto. El IASB destacó que este enfoque es similar al tomado en los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados de los EE.UU. (PCGA de los EE.UU.) y logra, además, la convergencia con éstos.

### **Contabilización de una modificación de los términos y condiciones de una transacción con pagos basados en acciones que cambia la clasificación de la transacción de que se liquidan en efectivo a que se liquidan con instrumentos de patrimonio**

---

- BC17 Se solicitó al IASB que proporcionara guías para la contabilización de una modificación de los términos y condiciones de una transacción con pagos basados en acciones que cambia de que se liquida en efectivo a que se liquida con instrumentos de patrimonio. Al IASB se le informó de que había situaciones en las que un pago basado en acciones que se liquida en efectivo, se liquida y se sustituye por un nuevo pago basado en acciones que se liquida con instrumentos de patrimonio y lo otorgado en sustitución tiene un valor razonable mayor que el original en la fecha de la sustitución. Se dijo al IASB que existe diversidad de prácticas porque la NIIF 2 no proporciona guías específicas para estas situaciones.
- FC18 El IASB decidió que los principios para la modificación de los pagos basados en acciones que se liquidan con instrumentos de patrimonio de los párrafos 27 y B42 a B44 de la NIIF 2 no deben aplicarse por analogía a la contabilización de los patrones de hechos analizados. Esto es porque observó que el requerimiento del párrafo 27 de la NIIF 2 para el reconocimiento de un importe mínimo para el pago basado en acciones posterior a las modificaciones de los términos y condiciones de una transacción con pagos basados en acciones que se liquida con instrumentos de patrimonio, es incongruente con el requerimiento del párrafo 30 de la NIIF 2. El párrafo 30 de la NIIF 2 requiere, para una transacción con pagos basados en acciones que se liquida en efectivo, la nueva medición del valor razonable del pasivo al final de cada periodo de presentación hasta que se liquide el pasivo.
- FC19 El IASB observó que en la transacción descrita en el párrafo FC17, el pago original basado en acciones que se liquida en efectivo se considera que se liquida y sustituye por el compromiso de emitir instrumentos de patrimonio. A este respecto, el IASB destacó que en la fecha de concesión original había el acuerdo 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 tienen el acuerdo nuevo de que la entidad emitiría instrumentos de patrimonio para la contraparte.
- FC20 Por consiguiente, el IASB determinó que la parte de la transacción con pagos basados en acciones que se liquidan con instrumentos de patrimonio para la que se han recibido los bienes o servicios se reconoce como un incremento en patrimonio y se mide por referencia al valor razonable, a la fecha de modificación, de los instrumentos de patrimonio concedidos.
- FC21 Además, el IASB destacó que el pasivo incurrido por el pago original basado en acciones que se liquida en efectivo se considera que se liquida mediante la concesión del pago basado en acciones que se liquida con instrumentos de patrimonio. Por lo tanto, el pasivo debe darse de baja en la fecha de la modificación, porque la entidad deja de estar obligada a transferir efectivo u otros activos a la contraparte, y el pago basado en acciones que se liquida con instrumentos de patrimonio debe reconocerse en la medida de los servicios que se hayan prestado hasta la fecha de la modificación. El IASB destacó que el pasivo incurrido

por un pago basado en acciones que se liquida en efectivo sea finalmente medido de nuevo por el importe pagado en la fecha de la liquidación (véase el párrafo FC249 de la NIIF 2). Por consiguiente, el pasivo reconocido por el pago original basado en acciones que se liquida en efectivo debe medirse nuevamente por el importe de la liquidación, que es el importe del incremento del patrimonio. Cualquier cambio en el importe del pasivo hasta la liquidación debe reconocerse en el resultado del periodo de acuerdo con el párrafo 30 de la NIIF 2. Por consiguiente, el IASB decidió que cualquier diferencia entre el valor razonable del pasivo en la fecha de la modificación y el valor razonable de los instrumentos de patrimonio acordados en la liquidación deben reconocerse de inmediato en el resultado del periodo.

## Fecha de vigencia y transición

---

- FC22 El IASB propone la aplicación prospectiva de la modificación incluida en el Proyecto de Norma para aclarar los efectos de las condiciones de irrevocabilidad de la concesión sobre la medición de un pago basado en acciones que se liquida en efectivo, para los premios nuevos y pendientes, porque solo daría lugar a cambios en la oportunidad y en el importe del gasto reconocido en cada fecha de presentación, pero no a cambios en el gasto acumulado. Esto es porque este importe se mide finalmente de nuevo por el importe del efectivo pagado en la fecha de liquidación.
- BC23 El IASB también propone la aplicación prospectiva para las otras dos modificaciones incluidas en el Proyecto de Norma ("la clasificación de las transacciones con pagos basados en acciones con características de liquidación por el neto" y "la contabilización de una modificación de los términos y condiciones de un pago basado en acciones que cambia la clasificación de la transacción de que se liquida en efectivo a que se liquida con instrumentos de patrimonio"). Aunque el IASB destacó que la aplicación retroactiva de estas dos modificaciones es posible, destacó que sería preferible para una entidad aplicar el mismo método de transición para todas las modificaciones de este Proyecto de Norma y que esto daría mejor información a los usuarios. El IASB también propone permitir que una entidad aplique todas las modificaciones de forma retroactiva si la información necesaria para hacerlo está disponible sin el uso de la retrospectiva.