

Sección 26

Pagos basados en

acciones

Pedro Gaytán Ángeles

Sección 26. Pagos basados en acciones

- **Alcance de esta sección**
- Esta sección especifica la contabilidad de todas las transacciones con pagos basados en acciones, incluyendo:
 - - las que se liquidan con instrumentos de patrimonio o en efectivo, o
 - - aquellas en que los términos del acuerdo permiten a la entidad la opción de liquidar la transacción en efectivo (u otros activos), o
 - - por la emisión de instrumentos de patrimonio.

Sección 26. Pagos basados en acciones

- **Alcance de esta sección**
- Una transacción con pagos basados en acciones puede liquidarse por otra entidad del grupo (o un accionista de cualquier entidad del grupo) en nombre de la entidad que recibe o adquiere los bienes o servicios. Esta sección también se aplicará a una entidad que:
 - (a) reciba bienes o servicios cuando otra entidad en el mismo grupo (o un accionista de cualquier entidad del grupo) tenga la obligación de liquidar la transacción con pagos basados en acciones, o
 - (b) tenga la obligación de liquidar una transacción con pagos basados en acciones cuando otra entidad en el mismo grupo reciba los bienes o servicios a menos que la transacción sea, claramente, para un propósito distinto del pago por los bienes o servicios suministrados a la entidad que los recibe.

Sección 26. Pagos basados en acciones

- **Alcance de esta sección**
- En ausencia de bienes o servicios específicamente identificables, otras circunstancias pueden indicar que los bienes o servicios se han recibido (o se recibirán), en cuyo caso se aplicará esta sección el párrafo 26.17 (bienes o servicios no identificables).
- Las transacciones con pagos basados en acciones que se liquidan en efectivo incluyen los derechos sobre la revaluación de acciones. Ejemplo, una entidad podría conceder a los empleados derechos sobre la revaluación de acciones como parte de su remuneración, por lo cual los empleados adquirirán el derecho a un pago futuro en efectivo (en lugar de un instrumento de patrimonio).
- O una entidad podría conceder a sus empleados un derecho a recibir un pago futuro en efectivo, mediante la concesión de un derecho sobre acciones que sean rescatables, ya sea de manera obligatoria o a elección del empleado.

Sección 26. Pagos basados en acciones

- **Reconocimiento**
- Una entidad reconocerá los bienes o servicios recibidos o adquiridos en una transacción con pagos basados en acciones, en el momento de la obtención de los bienes o cuando se reciban servicios. La entidad reconocerá el correspondiente incremento en el patrimonio, si los bienes o servicios se hubiesen recibido en una transacción con pagos basados en acciones que se liquida con instrumentos de patrimonio, o un pasivo si los bienes o servicios fueron adquiridos en una transacción con pagos basados en acciones que se liquida en efectivo.
- Cuando los bienes o servicios recibidos o adquiridos en una transacción con pagos basados en acciones no reúnan las condiciones para su reconocimiento como activos, la entidad los reconocerá como gastos.

Sección 26. Pagos basados en acciones

- **Reconocimiento cuando existen condiciones para la consolidación (irrevocabilidad) de la concesión**
- Si los pagos basados en acciones concedidos a los empleados sí se consolidan inmediatamente, no se requerirá que el empleado complete un determinado periodo de servicio antes de que adquiera el derecho sobre esos pagos basados en acciones.
- En ausencia de evidencia en contrario, la entidad supondrá que se han recibido los servicios prestados por el empleado como contraprestación de los pagos basados en acciones. En este caso, la entidad reconocerá íntegramente en la fecha de concesión los servicios recibidos, con el correspondiente incremento en el patrimonio o pasivos.

Sección 26. Pagos basados en acciones

- **Reconocimiento cuando existen condiciones para la consolidación (irrevocabilidad) de la concesión**
- Si los pagos basados en acciones **no** se consolidan hasta que el empleado complete un periodo de servicio especificado, la entidad supondrá que los servicios se van a prestar por el empleado durante el periodo para la consolidación (irrevocabilidad) de la concesión, como contraprestación de los pagos basados en acciones que recibirá en el futuro. La entidad contabilizará esos servicios a medida que sean prestados por el empleado durante el periodo de consolidación (irrevocabilidad) de la concesión, junto con el correspondiente incremento en el patrimonio o en los pasivos.

- **Medición de transacciones con pagos basados en acciones que se liquiden con instrumentos de patrimonio**
- **Principio de medición**
- En las transacciones con pagos basados en acciones que se liquidan con instrumentos de patrimonio, una entidad medirá los bienes o servicios recibidos y el correspondiente incremento en el patrimonio, al valor razonable de los bienes o servicios recibidos, a menos que ese valor razonable no pueda ser estimado con fiabilidad.
- Si la entidad no pudiera estimar con fiabilidad el valor razonable de los bienes o servicios recibidos, medirá su valor, así como el correspondiente incremento de patrimonio. Para aplicar este requerimiento a transacciones con empleados y terceros que suministren servicios similares, la entidad medirá el valor razonable de los servicios recibidos por referencia al valor razonable de los instrumentos de patrimonio concedidos, ya que no será posible estimar de manera fiable el valor razonable de los servicios recibidos.

Sección 26. Pagos basados en acciones

- **Medición de transacciones con pagos basados en acciones que se liquiden con instrumentos de patrimonio**
- **Principio de medición**
- Para las transacciones con empleados (incluyendo terceros que proporcionen servicios similares), el valor razonable de los instrumentos de patrimonio se determinará en la fecha de la concesión.
- Para las transacciones con terceras partes distintas de los empleados, la fecha de medición es aquélla en la que la entidad obtiene los bienes o la contraparte presta los servicios.

- **Medición de transacciones con pagos basados en acciones que se liquiden con instrumentos de patrimonio**
- **Principio de medición**
- Una concesión de instrumentos de patrimonio podría estar condicionada al cumplimiento por parte de los empleados de determinadas condiciones para la irrevocabilidad (consolidación) de la concesión relacionadas con el servicio o el rendimiento.
- Un ejemplo de condiciones para la irrevocabilidad (consolidación) de la concesión relacionada con servicios se da cuando la concesión de acciones o de opciones sobre acciones a un empleado está condicionada a que el empleado siga prestando sus servicios, a lo largo de un determinado periodo de tiempo.
- Ejemplos de condiciones de irrevocabilidad (consolidación) de la concesión relacionadas con el rendimiento son cuando una concesión de acciones u opciones sobre acciones se condiciona a un periodo especificado de servicio y a que la entidad alcance un crecimiento específico en sus beneficios, o un determinado incremento en el precio de las acciones de la entidad.

- **Medición de transacciones con pagos basados en acciones que se liquiden con instrumentos de patrimonio**
- Las condiciones para la irrevocabilidad (consolidación) de la concesión se contabilizarán de la forma siguiente:
 - (a) Todas las condiciones para la consolidación de la concesión, relacionadas con el servicio de empleados o con una condición de rendimiento no referida al mercado, se tendrán en cuenta al estimar el número de instrumentos de patrimonio que se esperan consolidar.
- Posteriormente, la entidad revisará esa estimación si las informaciones nuevas indicasen que el número de instrumentos de patrimonio, que se espera que sean irrevocables, difiera de las estimaciones previas.
- En la fecha de irrevocabilidad de la concesión, la entidad revisará la estimación para que sea igual al número de instrumentos de patrimonio que finalmente queden irrevocables (consolidados).

- **Medición de transacciones con pagos basados en acciones que se liquiden con instrumentos de patrimonio**
- (b) Todas las condiciones para la irrevocabilidad de la concesión y todas las condiciones distintas a las de irrevocabilidad de la concesión referidas al mercado se tendrán en cuenta, al estimar el valor razonable de las acciones, de las opciones sobre acciones u otros instrumentos de patrimonio en la fecha de medición, sin ningún ajuste posterior al valor razonable estimado, no importa cuál sea el resultado de las condiciones distintas a las de la irrevocabilidad de la concesión o a las de mercado siempre que se satisfagan el resto de condiciones para la irrevocabilidad de la concesión.

- **Medición de transacciones con pagos basados en acciones que se liquiden con instrumentos de patrimonio**
- **Acciones**
- Una entidad medirá el valor razonable de las acciones (y de los bienes o servicios relacionados recibidos) utilizando la siguiente jerarquía de medición basada en tres niveles:
 - (a) Si hay disponible un precio de mercado observable para los instrumentos de patrimonio concedidos, usará ese precio.
 - (b) Si no hay disponible un precio de mercado observable, medirá el valor razonable de los instrumentos de patrimonio concedidos utilizando datos de mercado observables que sean específicos de la entidad, como:
 - (i) una transacción reciente en las acciones de la entidad; o, (ii) una valoración razonable independiente reciente de la entidad o de sus activos principales.

- **Medición de transacciones con pagos basados en acciones que se liquiden con instrumentos de patrimonio**
- **Acciones (cont.)**
- (c) Si no hay disponible un precio de mercado observable y resulta impráctico obtener una medición fiable del valor razonable según el apartado (b), medirá indirectamente el valor razonable de las acciones utilizando un método de valoración que utilice datos de mercado, para estimar cuál sería el precio de esos instrumentos de patrimonio en la fecha de concesión en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua entre partes interesadas y debidamente informadas.
- Los administradores de la entidad deben utilizar su juicio para aplicar el método de valoración más adecuado para determinar el valor razonable. Cualquier método de valoración utilizado debe ser coherente con las metodologías de valoración generalmente aceptadas para valorar los instrumentos de patrimonio.

- **Medición de transacciones con pagos basados en acciones que se liquiden con instrumentos de patrimonio**
- **Opciones sobre acciones y derechos sobre la revaluación de acciones que se liquidan con instrumentos de patrimonio**
- Una entidad medirá el valor razonable de las opciones sobre acciones y de los derechos sobre la revaluación de acciones que se liquidan con instrumentos de patrimonio (y de los bienes o servicios relacionados recibidos) utilizando la siguiente jerarquía de medición basada en tres niveles:
 - (a) Si hay disponible un precio de mercado observable para los instrumentos de patrimonio concedidos, usará ese precio.
 - (b) Si no hay disponible un precio de mercado observable, medirá el valor razonable de las opciones sobre acciones y de los derechos sobre la revaluación de acciones concedidos utilizando datos de mercado observables que sean específicos de la entidad.

- **Medición de transacciones con pagos basados en acciones que se liquiden con instrumentos de patrimonio**
- **Opciones sobre acciones y derechos sobre la revaluación de acciones que se liquidan con instrumentos de patrimonio (cont.)**
- (c) Si no hay disponible un precio de mercado observable y obtener una medición fiable del valor razonable según el apartado (b) resulta impráctico, medirá indirectamente el valor razonable de las opciones sobre acciones o de los derechos sobre la revaluación de acciones utilizando un modelo de valoración de opciones.
- Las variables utilizadas en el modelo (tales como el precio medio ponderado de la acción, el precio de ejercicio, la volatilidad esperada, la vida de la opción, los dividendos esperados y la tasa de interés libre de riesgo) deben usar datos de mercado tanto como sea posible.

- **Medición de transacciones con pagos basados en acciones que se liquiden con instrumentos de patrimonio**
- **Modificaciones en los plazos y condiciones con que se concedieron los instrumentos de patrimonio**
- Una entidad puede modificar las condiciones y términos sobre los que se conceden los instrumentos de patrimonio de una forma que resulta beneficiosa para el empleado, por ejemplo, con una reducción del precio de ejercicio de una opción o la reducción del periodo de irrevocabilidad de la concesión modificando o eliminando una condición de rendimiento.
- De forma alternativa, una entidad puede modificar los términos y condiciones de forma que no sea beneficioso para el empleado, por ejemplo, incrementando el periodo de irrevocabilidad de la concesión o añadiendo una condición de rendimiento. La entidad tendrá en cuenta las condiciones modificadas para la irrevocabilidad de la concesión en la contabilidad de la transacción con pagos basados en acciones, como se describe a continuación.

- **Medición de transacciones con pagos basados en acciones que se liquiden con instrumentos de patrimonio**
- **Modificaciones en los plazos y condiciones con que se concedieron los instrumentos de patrimonio (cont.)**
- (a) Si la modificación aumenta el valor razonable de los instrumentos de patrimonio concedidos (o incrementa el número de instrumentos de patrimonio concedidos), medido inmediatamente antes y después de la modificación, la entidad incluirá el valor razonable incremental concedido en la medición del importe reconocido por los servicios como contraprestación de los instrumentos de patrimonio concedidos.
- El valor razonable incremental concedido es la diferencia entre el valor razonable del instrumento de patrimonio modificado y el del instrumento de patrimonio original, ambos estimados en la fecha de la modificación.

- **Medición de transacciones con pagos basados en acciones que se liquiden con instrumentos de patrimonio**
- **Modificaciones en los plazos y condiciones con que se concedieron los instrumentos de patrimonio (cont.)**
- (b) Si la modificación reduce el valor razonable total del acuerdo con pagos basados en acciones, o no es aparentemente beneficiosa de otra forma para el empleado, la entidad continuará contabilizando los servicios recibidos como contraprestación de los instrumentos de patrimonio concedidos, como si esa modificación no hubiera ocurrido.
- Los requerimientos de este párrafo se expresan en el contexto de transacciones con pagos basados en acciones con los empleados. Los requerimientos también se aplicarán a las transacciones con pagos basados en acciones con partes distintas de los empleados si estas transacciones se miden por referencia al valor razonable de los instrumentos de patrimonio concedidos.

- **Medición de transacciones con pagos basados en acciones que se liquiden con instrumentos de patrimonio**
- **Cancelaciones y liquidaciones**
- Una entidad contabilizará la cancelación o la liquidación de los incentivos con pagos basados en acciones que se liquiden con instrumentos de patrimonio como una aceleración de la consolidación de la concesión y, por tanto, reconocerá inmediatamente el importe que, en otro caso, habría reconocido por los servicios recibidos a lo largo del periodo de consolidación de la concesión restante.
- **Transacciones con pagos basados en acciones liquidadas en efectivo**
- Para las transacciones con pagos basados en acciones que se liquiden en efectivo, una entidad medirá los bienes o servicios adquiridos y el pasivo incurrido, al valor razonable del pasivo.
- Hasta que el pasivo se liquide, la entidad volverá a medir el valor razonable del pasivo en cada fecha sobre la que se informe, así como en la fecha de liquidación.

- **Medición de transacciones con pagos basados en acciones que se liquiden con instrumentos de patrimonio**
- **Transacciones con pagos basados en acciones que dan alternativas de liquidación en efectivo**
- Algunas transacciones con pagos basados en acciones dan a la entidad o a la contraparte la opción de liquidar la transacción en efectivo (o con otros activos) o mediante la transferencia de instrumentos de patrimonio. En este caso, la entidad contabilizará la transacción como una transacción con pagos basados en acciones que se liquida en efectivo, a menos que:
 - (a) la entidad haya seguido en el pasado la práctica de liquidación mediante la emisión de instrumentos de patrimonio; o

- **Medición de transacciones con pagos basados en acciones que se liquiden con instrumentos de patrimonio**
- **Transacciones con pagos basados en acciones que dan alternativas de liquidación en efectivo (cont.)**
- (b) la opción no tenga carácter comercial porque el importe de la liquidación en efectivo no guarda relación con el valor razonable del instrumento de patrimonio y es probable que dicho importe sea inferior al valor razonable del instrumento.
- Si se dan las circunstancias expuestas en los apartados (a) y (b), la entidad contabilizará la transacción como una transacción con pagos basados en acciones que se liquida en efectivo. |

- **Medición de transacciones con pagos basados en acciones que se liquiden con instrumentos de patrimonio**
- **Planes del grupo**
- Si una entidad controladora concede incentivos con pagos basados en acciones a los empleados de una o más entidades del grupo, y el grupo presenta estados financieros consolidados usando la NIIF para las PYMES o las NIIF completas, se permite a las entidades del grupo, como alternativa al tratamiento establecido en los párrafos 26.3 a 26.15 (reconocimiento, medición, acciones, cancelaciones de liquidaciones, transacciones con pagos basados en acciones), para medir el gasto de pagos basados en acciones sobre la base de una distribución razonable del gasto del grupo.

- **Medición de transacciones con pagos basados en acciones que se liquiden con instrumentos de patrimonio**
- **Bienes o servicios no identificables**
- Si la contrapartida identificable recibida parece ser menor que el valor razonable del instrumento de patrimonio concedido o el pasivo incurrido, habitualmente, esta circunstancia indica que han sido, o serán recibidas otras contraprestaciones (por ejemplo bienes o servicios no identificables).
- Por ejemplo, algunas jurisdicciones tienen programas que permiten a los propietarios (tales como los empleados) adquirir instrumentos de patrimonio sin proporcionar bienes o servicios que se puedan identificar de forma específica (o suministrando bienes o servicios con un valor claramente inferior al valor razonable de los instrumentos de patrimonio concedidos). Esto indica que se ha recibido o se recibirá otra contraprestación adicional, como servicios pasados o futuros del empleado.

- **Medición de transacciones con pagos basados en acciones que se liquiden con instrumentos de patrimonio**
- **Bienes o servicios no identificables (cont.)**
- La entidad medirá los bienes o servicios recibidos, o por recibir, no identificables como la diferencia entre el valor razonable del pago basado en acciones y el valor razonable de los bienes o servicios identificables recibidos, o por recibir, medido en la fecha de la concesión. Para las transacciones liquidadas en efectivo, el pasivo se medirá nuevamente al final de cada periodo sobre el que se informa, hasta que sea cancelado.

- **Medición de transacciones con pagos basados en acciones que se liquiden con instrumentos de patrimonio**
- **Información a revelar**
- Una entidad revelará la siguiente información sobre la naturaleza y el alcance de los acuerdos con pagos basados en acciones que hayan existido durante el periodo:
- (a) Una descripción de cada tipo de acuerdo con pagos basados en acciones que haya existido a lo largo del periodo, incluyendo los plazos y condiciones generales de cada acuerdo, tales como requerimientos para la consolidación de la concesión, el plazo máximo de las opciones concedidas y el método de liquidación, por ejemplo, en efectivo o patrimonio. Una entidad con tipos de acuerdos con pago basados en acciones esencialmente similares puede agregar esta información.
- (b) El número y la media ponderada de los precios de ejercicio de las opciones sobre acciones, para cada uno de los siguientes grupos de opciones:

- **Medición de transacciones con pagos basados en acciones que se liquiden con instrumentos de patrimonio**
- **Información a revelar (cont.)**
- (i) existentes al comienzo del periodo;
- (ii) concedidas durante el periodo;
- (iii) anuladas durante el periodo;
- (iv) ejercitadas durante el periodo;
- (v) expiradas durante el periodo;
- (vi) existentes al final del periodo; y
- (vii) ejercitables al final del periodo.

- **Medición de transacciones con pagos basados en acciones que se liquiden con instrumentos de patrimonio**
- **Información a revelar (cont.)**
- Para los acuerdos con pagos basados en acciones que se liquiden con instrumentos de patrimonio, la entidad revelará información acerca de cómo ha medido el valor razonable de los bienes o servicios recibidos o el valor de los instrumentos de patrimonio concedidos. Si se ha utilizado una metodología de valoración, la entidad revelará el método y el motivo por el que lo eligió.
- Para los acuerdos con pagos basados en acciones que se liquiden en efectivo, la entidad revelará información sobre la forma en que se midió el pasivo.
- Para los acuerdos con pagos basados en acciones que se modificaron a lo largo del periodo, la entidad revelará una explicación de esas modificaciones.

- **Medición de transacciones con pagos basados en acciones que se liquiden con instrumentos de patrimonio**
- **Información a revelar (cont.)**
- Si la entidad participa en un plan de grupo de pagos basados en acciones, y mide los gastos relativos a los pagos basados en acciones sobre la base de una distribución razonable del gasto reconocido del grupo, revelará ese hecho y la base de la distribución, como refiere el párrafo 26.16, sobre la base de una distribución razonable del gasto del grupo.
- Una entidad revelará la siguiente información acerca del efecto que las transacciones con pagos basados en acciones tienen sobre el resultado de la entidad durante el periodo, así como sobre su situación financiera:
 - (a) el gasto total reconocido en los resultados del periodo; y
 - (b) el importe total en libros al final del periodo para los pasivos que surgen de transacciones con pagos basados en acciones.

- Muchas gracias por su atención.