

En este número

- [Introducción](#)
- [Consideraciones sobre la presentación de reportes intermedios vs anual](#)
- [Descripción de la población](#)
- [Desagregación de los ingresos ordinarios](#)
- [Salvos del contrato](#)
- [Obligaciones de desempeño](#)
- [Obligaciones de desempeño restantes](#)
- [Juicios importantes y cambios en los juicios](#)
- [Costos del contrato](#)
- [Expedientes prácticos](#)
- [Pensando por adelantado](#)

## Observaciones derivadas de la revisión de los registros públicos de adoptadores tempranos del nuevo estándar de ingresos ordinarios

Por Emily Childs, Eric Knachel, y Rob Moynihan, Deloitte & Touche LLP

### Introducción

Como resultado de los requerimientos de reconocimiento y medición contenidos en el nuevo estándar de ingresos ordinarios, de FASB (ASC 606<sup>1</sup>), algunas compañías necesitarán hacer cambios al por mayor a sus estados financieros. Para otras compañías, el efecto de los nuevos requerimientos será menos importante. Sin embargo, todas las necesidades necesitarán considerar cuidadosamente la orientación de revelación cuantitativa y cualitativa nueva y modificada del estándar, la cual incrementará de manera importante la cantidad de información que deben revelar acerca de las actividades de ingresos ordinarios y las transacciones relacionadas. De acuerdo con ello, la fecha obligatoria de adopción<sup>2</sup> del estándar ya sea ha llegado o se está acercando rápidamente, las compañías están agudizando su foco puesto en esos requerimientos de revelación.<sup>3</sup>

Este *Heads Up* proporciona conocimientos sobre nuestra revisión de las revelaciones contenidas en los registros públicos de un grupo de compañías que adoptaron temprano el estándar en el 2017. Las entidades que adoptan el estándar comenzando en el 2018 pueden beneficiarse de la evaluación de las tendencias de revelación que hemos observado como resultado de esta revisión. Para una discusión comprensiva del nuevo estándar de ingresos ordinarios, vea *A Roadmap to Applying the New Revenue Recognition Standard*, de Deloitte.

<sup>1</sup> FASB Accounting Standards Codification Topic 606, *Revenue From Contracts With Customers*.

<sup>2</sup> Las entidades públicas de negocios según los US GAAP están requeridas a adoptar el nuevo estándar de ingresos ordinarios para los períodos anuales de presentación de reporte (incluyendo los períodos intermedios de presentación de reporte dentro de esos períodos anuales) comenzando después de diciembre 15 de 2017. La adopción temprana es permitida cuando los períodos de presentación de reporte (incluyendo los períodos intermedios) comiencen después de diciembre 15, 2016. Para las entidades que no son públicas, el nuevo estándar de ingresos ordinarios es efectivo para los períodos anuales que comiencen después de diciembre 15, 2018, y la adopción temprana también es permitida.

<sup>3</sup> Para discusión adicional de las revelaciones de las compañías acerca de la implementación del nuevo estándar, vea el *Heads Up* de noviembre 21, 2017, de Deloitte.



### Puntos clave

- Los requerimientos del nuevo estándar de ingresos ordinarios para proporcionar revelaciones más comprensivas es probable que de manera importante afecten los estados financieros de la entidad independiente de sus efectos en los patrones de reconocimiento.
- Nosotros observamos diversidad en el tipo y cantidad de información que las entidades han revelado.
- Muchos adoptadores tempranos han escogido agregar una nota separada y específica sobre ingresos ordinarios, que contiene las revelaciones requeridas.
- Cuando proporcionan revelaciones desagregadas de los ingresos ordinarios, la mayoría de los adoptadores tempranos uso tres o menos categorías. Las categorías más comúnmente seleccionadas fueron (1) oportunidad de la transferencia de los bienes y servicios (punto en el tiempo vs sobre el tiempo) y (2) líneas de producto.
- La mayoría de los adoptadores tempranos eligió múltiples expedientes prácticos relacionados con sus revelaciones de la ASC 606, más comúnmente las relacionadas con las obligaciones de desempeño que permanezcan.
- En la extensión en que los emisores del estándar de contabilidad aclaren la orientación y los reguladores emitan más comentarios, nosotros esperamos que las entidades continúen refinando la información que revelan.

## Consideraciones sobre la presentación de reportes intermedios vs anual

El nuevo estándar de ingresos ordinarios requiere que las entidades revelen información sobre una base tanto intermedia como anual. Si bien las revelaciones que se discuten en este *Heads Up* tienen todas ellas que ser consideradas anualmente, las relacionadas con ingresos ordinarios desagregados, saldos del contrato, y obligaciones de desempeño que permanecen también son requeridas en los estados financieros preparados según los US GAAP (al menos para las entidades públicas).

Si bien el nuevo estándar de ingresos ordinarios especifica que ciertas revelaciones no están requeridas en los estados financieros intermedios, las entidades registradas SEC tienen que proporcionar revelaciones tanto anuales e intermedias en el primer período intermedio después de la adopción de cualquier estándar de contabilidad nuevo y en cada trimestre subsiguiente en el año de adopción.<sup>4</sup> Específicamente, la [Sección 1500](#) del SEC Financial Reporting Manual establece:

S-X Artículo 10 requiere revelaciones acerca de asuntos materiales que no fueron revelados en los estados financieros anuales más recientes. De acuerdo con ello, cuando la entidad registrada adopta un nuevo estándar de contabilidad en un período intermedio, se espera que la entidad registrada proporcione las revelaciones del estado financiero tanto anual como del período intermedio prescritas por el nuevo estándar de contabilidad, en la extensión en que no dupliquen. Esas revelaciones deben ser incluidas en cada reporte trimestral en el año de adopción.

Por consiguiente, las entidades registradas SEC tienen que cumplir con los requerimientos de revelación anual e intermedia del nuevo estándar en cada trimestre de su primer año de adopción en la extensión en que la información que proporcionen sea material y no esté duplicada.

## Descripción de la población

La discusión contenida en este *Heads Up* se basa principalmente en los registros trimestrales en la Forma 10-Q de un pequeño número de compañías de Fortune 1000 que eligieron adoptar temprano el nuevo estándar de ingresos ordinarios. Las compañías cubren una amplia variedad de industrias, incluyendo aeroespacial, automotriz, tecnología, ciencias de la vida, y servicios financieros, y consta de entidades registradas aceleradas grandes, entidades registradas aceleradas, entidades registradas no-aceleradas, y entidades más pequeñas que reportan.

<sup>4</sup> En el segundo año después de la adopción, las entidades pueden excluir las revelaciones anuales de sus estados financieros intermedios.

---

### Clave – Categorías de revelación

---

Requerido para todas las entidades.	Solo requeridas para entidades públicas (las entidades que no son públicas pueden elegir no revelar)
-------------------------------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------

---

La discusión que aparece a continuación resume varias categorías clave de revelación requeridas según el nuevo estándar de ingresos ordinarios e identifica tendencias relacionadas con los registros del adoptador temprano. También proporciona ejemplos de revelaciones y comentarios de la SEC, según sea aplicable.

## Desagregación de los ingresos ordinarios

### Requerimientos de revelación

Según el nuevo estándar de ingresos ordinarios, la entidad está requerida a desagregar los ingresos ordinarios en categorías tal y como sigue:

- Las categorías tienen que describir cómo los ingresos ordinarios y los flujos de efectivo son afectados por factores económicos.
- Las revelaciones tienen que contener información suficiente para transmitir la relación entre los ingresos ordinarios desagregados y la información de los ingresos ordinarios de cada segmento revelado.

La entidad que no es pública puede elegir no aplicar los dos requerimientos anteriores; sin embargo, de acuerdo con la ASC 606-10-50-7, todavía tiene que revelar, “como mínimo, los ingresos ordinarios desagregados de acuerdo con la oportunidad de la transferencia de los bienes o servicios (por ejemplo, ingresos ordinarios provenientes de bienes o servicios transferidos a clientes en un punto en el tiempo e ingresos ordinarios provenientes de bienes o servicios transferidos a clientes con el cliente) e información cualitativa acerca de cómo los factores económicos... afectan la naturaleza, cantidad, oportunidad, e incertidumbre de los ingresos ordinarios y de los flujos de efectivo.”

Tal y como se discute en el párrafo BC336 de la [ASU 2014-09](#),<sup>5</sup> “dado que la desagregación más útil de los ingresos ordinarios depende de varios factores específicos-de-la-entidad o específicos-de-la-industria, las Juntas decidieron que la [ASC] 606 no deben prescribir ningún factor específico a ser usado como la base para la desagregación de los ingresos ordinarios provenientes de contratos con clientes.” En lugar de ello, la ASC 606-10-55-91 proporciona ejemplos de categorías que pueden ser apropiadas para las revelaciones de la entidad en los estados financieros.

Cuando selecciona los tipos de categorías para desagregar los ingresos ordinarios, la entidad debe considerar cómo y dónde ha comunicado información acerca de los ingresos ordinarios para varios propósitos, incluyendo (1) revelaciones fuera de los estados financieros, (2) información regularmente revisada por el tomador de decisiones de operación jefe para evaluar el desempeño financiero de los segmentos de operación, y (3) otra información que sea similar a los tipos de información identificados en (1) y (2) y la que sea usada por la entidad o por los usuarios de sus estados financieros para evaluar su desempeño financiero o tomar decisiones acerca de la asignación de recursos.

### Perspectivas de los adoptadores tempranos

Aproximadamente el 80 por ciento de los adoptadores tempranos usaron un formato tabular para revelar los ingresos ordinarios desagregados por categoría. Sin embargo, muy pocos usan ese formato para revelar información acerca de la oportunidad de las transferencias; en lugar de ello, a menudo la presentan en una forma narrativa como parte de la descripción de cada corriente de ingresos ordinarios.

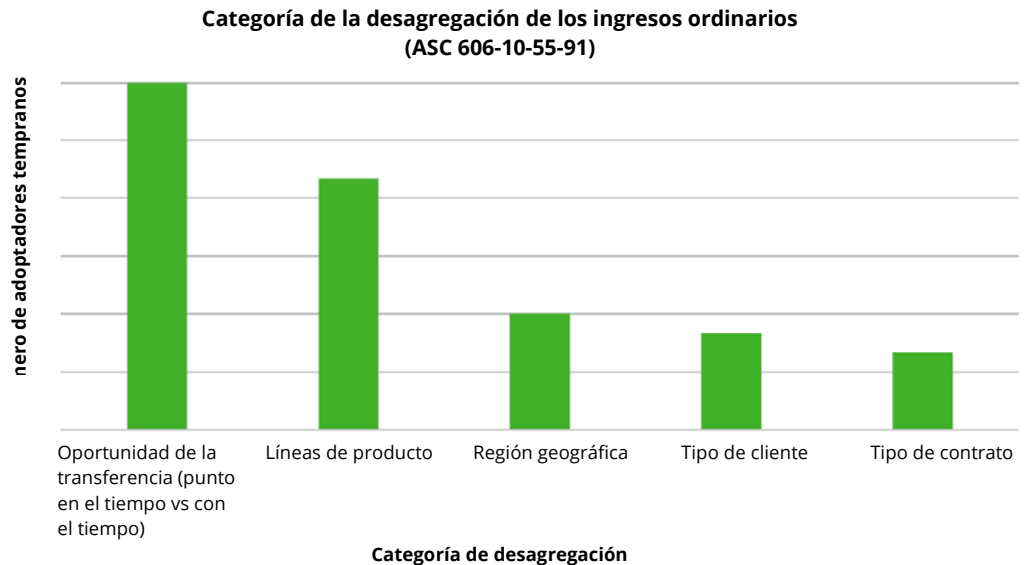
Además, aproximadamente el 45 por ciento de los adoptadores tempranos reveló los ingresos ordinarios desagregados por categoría en una nueva nota sobre ingresos ordinarios recientemente incorporada, el 30 por ciento reveló tal información en la nota del segmento (lo cual elimina información duplicada), y el 25 por ciento la reveló como parte de su nota para los pronunciamientos de contabilidad recientemente adoptados. Independiente de la ubicación de las revelaciones en los estados financieros, la desagregación que las compañías hacen de los ingresos ordinarios

<sup>5</sup> FASB Accounting Standards Update No. 2014-09, *Revenue From Contracts With Customers (Topic 606)*.

proporcionada por los adoptadores tempranos fue significativamente más granular que la información que revelaron en las notas antes de la adopción del nuevo estándar.

La ASC 606 contiene un ejemplo ilustrativo<sup>6</sup> de una revelación desagregada de los ingresos ordinarios junto con las revelaciones relacionadas del segmento ilustrativo, que incluye una conciliación de los ingresos ordinarios desagregados con las revelaciones del segmento. En la reunión del grupo de recursos de transición [transition resource group (TRG)], de FASB, realizada en noviembre 7, 2016, el personal de FASB aclaró que si bien la conciliación tabular no está requerida según la ASC 606-10-50-6, las entidades deben revelar suficiente información para permitirle al usuario del estado financiero entender la relación entre los ingresos ordinarios desagregados y los ingresos ordinarios revelados por cada segmento reportable.

La gráfica que aparece a continuación describe visualmente las categorías usadas para los ingresos ordinarios desagregados en las revelaciones de los adoptadores tempranos.



Tal y como la gráfica lo ilustra, todos los adoptadores tempranos identificaron cuáles corrientes de ingresos ordinarios estuvieron relacionadas con obligaciones de desempeño satisfechas en un punto en el tiempo, versus con el tiempo. Además, una variedad de otras categorías fue usada para describir la naturaleza, cantidad, e incertidumbre del reconocimiento de los ingresos ordinarios. Si bien la ASC 606-10-55-91 establece que la “duración del contrato” y los “canales de ventas” son ejemplos de categorías apropiadas de desagregación, nosotros observamos que ninguno de los observadores tempranos escoge usarlas.

Nosotros también analizamos cuántas categorías de desagregación cada adoptador temprano consideró relevante. La mayoría de adoptadores (aproximadamente el 80 por ciento) pareció usar tres o menos categorías de desagregación, mientras que un poco más del 50 por ciento usó solo dos categorías, y aproximadamente el 20 por ciento usó cuatro o más categorías.

## Saldos del contrato

### Requerimientos de revelación

Según el nuevo estándar de ingresos ordinarios, las compañías tienen que revelar la siguiente información acerca de los saldos del contrato:<sup>7</sup>

- Saldos de apertura y de cierre (cuentas por cobrar, activos del contrato, y pasivos del contrato), si de otra manera no son presentados o revelados por separado.

<sup>6</sup> ASC 606-10-55-295 hasta 55-297.

<sup>7</sup> Vea las Secciones 13.2 y 13.3 de *A Roadmap to Applying the New Revenue Recognition Standard*, de Deloitte, para más información acerca de pasivos del contrato y activos del contrato, respectivamente.

- La cantidad de los ingresos ordinarios reconocidos en el período de presentación de reporte desde el comienzo del saldo del pasivo del contrato.
- Una explicación de los cambios importantes en los saldos del contrato durante el período de presentación de reporte (mediante el uso de información cuantitativa y cualitativa).
- Una explicación de “cómo la oportunidad de la satisfacción de sus obligaciones de desempeño... se relaciona con la oportunidad típica del pago... y el efecto que esos factores tienen en los saldos del activo del contrato y del pasivo del contrato.”

Dado que el nuevo estándar de ingresos ordinarios no prescribe un formato específico para las revelaciones acerca de los saldos del contrato, las entidades las pueden presentar en forma tabular o narrativa. Si un avance de los saldos del contrato debe ser incluido en las revelaciones fue discutido en la reunión del TRG, del FASB, realizada en noviembre 7, 2016. Si bien tal avance no está requerido según la ASC 606-10-50-8, el personal observó que puede ser un medio efectivo para ayudarles a los usuarios a entender la naturaleza, cantidad, oportunidad, e incertidumbre de los ingresos ordinarios y de los flujos de efectivo que surjan de contratos con los clientes, lo cual es consistente con el objetivo general del nuevo estándar de ingresos ordinarios.

### **Perspectivas de los adoptadores tempranos**

Hubo diversidad en cómo los adoptadores tempranos escogen satisfacer los requerimientos de revelación del saldo del contrato. Con base en nuestras observaciones, los que tienen importantes saldos de contrato (aproximadamente el 80 por ciento) tendieron a usar un formato tabular para las revelaciones. De los adoptadores tempranos que revelaron los saldos del contrato en un formato tabular, aproximadamente el 40 por ciento incluyeron un avance. En circunstancias raras, usaron una nota separada para las revelaciones del saldo del contrato.

## **Obligaciones de desempeño**

### **Requerimientos de revelación**

El nuevo estándar de ingresos ordinarios introduce varios requerimientos cuantitativos y cualitativos relacionados con obligaciones de desempeño. Según la ASC 606-10-50-12, la entidad tiene que revelar lo siguiente:

- “Cuando la entidad típicamente satisface sus obligaciones de desempeño (por ejemplo, a partir del envío, a partir de la entrega, cuando los servicios son prestados, o a partir de completar el servicio) incluyendo cuando las obligaciones de desempeño son satisfechas en un acuerdo de facture-y-tenga.”
- “Los términos de pago importantes (por ejemplo, cuando el pago típicamente es vencido, si el contrato tiene un componente importante de financiación, si la cantidad de la consideración es variable, y si el estimado de la consideración variable típicamente está restringido de acuerdo con los párrafos 606-10-32-11 hasta 32-13).”
- “La naturaleza de los bienes o servicios que la entidad haya prometido transferir, resaltando cualesquiera obligaciones de desempeño para acordar con otra parte transferir bienes o servicios (esto es, si la entidad está actuando como un agente.)”
- “Obligaciones por devoluciones, reembolsos, y otras obligaciones similares.”
- “Tipos de garantías y obligaciones relacionadas.”

Además, según la ASC 606-10-50-12A, la entidad tiene que revelar:

- <sup>8</sup> “Los ingresos ordinarios, reconocidos en el período de presentación de reporte, provenientes de obligaciones de desempeño satisfechas (o parcialmente satisfechas) en períodos anteriores (por ejemplo, cambios en el precio de transacción).”

<sup>8</sup> Si una entidad que no es pública elige según la ASC 606-10-50-11 omitir la información contenida en la ASC 606-10-50-12A, la entidad en lugar de ello proporcionaría la revelación requerida por la ASC 606-10-50-8(a) relacionada con los saldos del contrato.

## Perspectivas de los adoptadores tempranos

Dada la naturaleza única de los bienes y servicios de la compañía y los muchos juicios importantes que se necesitan hacer en la aplicación del nuevo estándar, sus revelaciones acerca de las obligaciones de desempeño pueden ser más detallados y consumidores de tiempo para preparar. Cada compañía que hemos observado personalizó sus revelaciones, y el tipo de información revelada no necesariamente consistente a través de las industrias. Además, el formato narrativo (más que tabular) fue el más comúnmente usado para esas revelaciones. Los siguientes son extractos de las revelaciones acerca de las obligaciones de desempeño:

“[Ingresos ordinarios Tipo A]: Hemos vendido a terceros... licencias basadas en una orden de compra del cliente, enviando un certificado de autenticidad [certificate of authenticity (COA)] para satisfacer esta obligación de desempeño individual. Esos envíos también están sujetos a derechos de retorno limitados; históricamente, los retornos han tenido en promedio menos de un cuarto del uno por ciento. De acuerdo con el Topic 606, continuaremos reconociendo los ingresos ordinarios provenientes de productos de terceros en el momento del envío cuando el cliente acepta el control del COA.

[Ingresos ordinarios Tipo B]: Nosotros vendemos nuestros... productos a clientes según un contrato o mediante orden de compra... En los contratos con múltiples obligaciones de desempeño, identificamos cada obligación de desempeño y evaluamos si las obligaciones de desempeño son distintas en el contexto del contrato al inicio del contrato. Las obligaciones de desempeño que no sean distintas al inicio del contrato se combinan. Los contratos que incluyen... la personalización puede resultar en la combinación de los servicios de personalización con la... licencia como una obligación de desempeño distinta. El precio de la transacción es generalmente en la forma de un honorario fijo al inicio del contrato. Ciertos... contratos también incluyen consideración variable en la forma de regalías ganadas cuando los clientes satisfacen los umbrales contractuales de volumen. Nosotros asignamos el precio de la transacción a cada obligación de desempeño distinta con base en el precio de venta independiente estimado para cada obligación de desempeño.”

“La Compañía contrata con varias organizaciones privadas de pagadores, principalmente compañías de seguros y administradores de beneficios de farmacia, el pago de reembolsos con respecto a la utilización de sus productos. La Compañía estima esos reembolsos y registra tales estimados en el mismo período en que los ingresos ordinarios relacionados son reconocidos, resultando en una reducción de los ingresos ordinarios del producto y el establecimiento de un pasivo corriente.”

“Además, la venta de un [sistema] cuando está combinado con [servicios] representa una sola obligación de desempeño por el despliegue y la construcción de un solo activo de generación. Para tales acuerdos de venta, nosotros reconocemos los ingresos ordinarios usando el costo basado en métodos de input, los cuales reconocen los ingresos ordinarios y la utilidad bruta cuando el trabajo es realizado con base en la relación entre los costos actuales incurridos comparados con el total de costos estimados del contrato, luego de la consideración del compromiso de nuestros clientes para desempeñar su obligación según el contrato, el cual típicamente es medido mediante la recepción de depósitos de efectivo u otras formas de seguridad física emitidos por instituciones financieras solventes o entidades matrices. Para las ventas de... sistemas en los cuales obtenemos un interés en el proyecto vendido al cliente, nosotros reconocemos todos los ingresos ordinarios por la consideración recibida, incluyendo el valor razonable del interés no-controlante que obtuvimos, y diferimos cualquier utilidad asociada con el interés obtenido a través de Patrimonio en ganancias de afiliadas no-consolidadas, neto de impuestos.”

En la aplicación de los métodos de costo basados en input, para el reconocimiento de los ingresos ordinarios, nosotros usamos los costos actuales incurridos en relación con el total de los costos estimados (incluyendo... costos) para determinar nuestro progreso hacia el completar el contrato y para calcular la cantidad correspondiente de los ingresos ordinarios y de la utilidad bruta a reconocer.”

## Retroalimentación de la SEC

El personal de la SEC ha emitido comentarios pidiéndoles a los adoptadores tempranos incluir información adicional en sus revelaciones acerca de las obligaciones de desempeño. El siguiente es un ejemplo de uno de esos comentarios.

“Díganos sus términos de pago importantes y cómo la oportunidad de la satisfacción de las obligaciones de desempeño se relaciona con la oportunidad del pago y el efecto en los saldos del activo y del pasivo del contrato. En registros futuros revele la información requerida por la ASC 606-10-50-9 y 50-12(b).<sup>9</sup>”

## Obligaciones de desempeño restantes

### Requerimientos de revelación

La ASC 606-10-50-13 requiere que la entidad revele lo siguiente acerca de sus obligaciones de desempeño restantes:

- “La cantidad agregada del precio de transacción asignado a las obligaciones de desempeño que no estén satisfechas (o parcialmente no satisfechas) al final del período de presentación de reporte.”
- “Una explicación de si la entidad espera reconocer como ingresos ordinarios la cantidad revelada de acuerdo con [requerimiento anterior], lo cual la entidad tiene que revelar en cualquiera de las siguientes formas:
  1. Sobre una base cuantitativa usando las bandas de tiempo que serían más apropiadas para la duración de las obligaciones de desempeño restantes.
  2. Mediante usar información cualitativa.”

### Expedientes prácticos relacionados con las obligaciones de desempeño restantes

Varios expedientes prácticos están disponibles para la revelación de las obligaciones restantes (vea [abajo](#) la discusión de los expedientes prácticos).

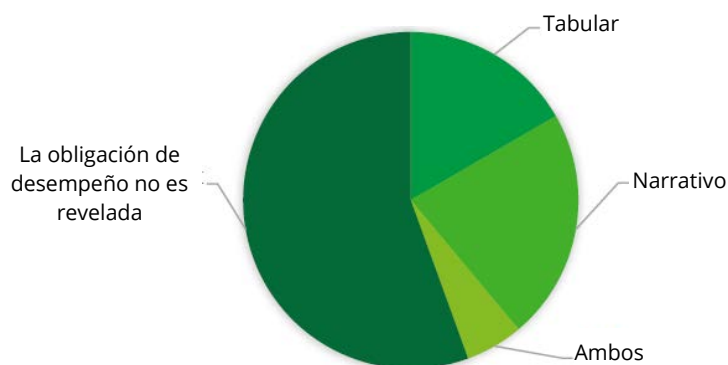
### Perspectivas de los adoptadores tempranos

Tal y como se ilustra en la gráfica circular que aparece abajo, más de la mitad de los adoptadores tempranos no proporcionó revelaciones en relación con las obligaciones de desempeño restantes. Hay varias razones por las cuales una entidad no revelaría en un registro sus obligaciones de desempeño restantes (e.g., puede haber elegido uno o más expedientes prácticos). De los adoptadores tempranos que proporcionaron esas revelaciones, aproximadamente un tercio señaló que usaron uno o más expedientes prácticos. Si bien hubo diversidad en el formato que escogieron usar, la mayoría prefirió una presentación narrativa. Además, sus revelaciones fueron relativamente amplias y especificaron el total de la cantidad de los ingresos ordinarios a ser reconocidos en los siguientes uno a dos años, en oposición a desglosar las obligaciones de desempeño por categorías de ingresos ordinarios o algún otro nivel de detalle.

<sup>9</sup> Observe que la ASC 606-10-50-9 discute cómo la oportunidad de la satisfacción de la obligación de desempeño de la entidad está relacionada con la oportunidad típica del pago y el efecto que tal oportunidad tiene en los saldos del activo del contrato y del pasivo del contrato. La ASC 606-10-50-12(b) discute los términos de pago importantes (e.g., cuándo el pago típicamente es debido, si el contrato tiene un componente de financiación importante, si la cantidad de la consideración es variable, y si el estimado de la consideración variable típicamente es restringido).

Cuando los ingresos ordinarios son reconocidos con el tiempo (más que en un punto del tiempo), y cuando la consideración es fija (más que variable), de nuestra revisión parece que las compañías a menudo necesitaron proporcionar relativamente más información para satisfacer los requerimientos de revelación de la obligación de desempeño.

### Formato de revelación de la obligación de desempeño restante



## Juicios importantes y cambios en los juicios

### Requerimientos de revelación

Hay muchos juicios y estimados importantes que las entidades tienen que hacer y revelar cuando adopten el nuevo estándar de ingresos ordinarios. La ASC 606-10-50-17 hasta 50-20 establece lo siguiente:

- “La entidad tiene que revelar los juicios, y los cambios en los juicios, hechos en la aplicación de la orientación contenida en este Topic que tenga efecto importante en la determinación de la cantidad y oportunidad de los ingresos ordinarios provenientes de contratos con clientes. En particular, la entidad tiene que explicar los juicios, y los cambios en los juicios, usados en la determinación de ambos de los siguientes:
  - a. La oportunidad de la satisfacción de las obligaciones de desempeño (vea los párrafos 606-10-50-18 hasta 50-19) ●
  - b. El precio de transacción y las cantidades asignadas a las obligaciones de desempeño (vea el párrafo 606-10-50-20).” ●
- “Para las obligaciones de desempeño que la entidad satisfaga con el tiempo, la entidad tiene que revelar ambos de los siguientes:
  - a. Los métodos usados para reconocer los ingresos ordinarios (por ejemplo, una descripción de los métodos de output o de los métodos de input usados y cómo esos métodos son aplicados). ●
  - b. Una explicación de por qué los métodos usados proporcionan una descripción fiel de la transferencia de los bienes o servicios.” ■
- “Para las obligaciones de desempeño satisfechas en un punto en el tiempo, la entidad tiene que revelar los juicios importantes hechos en la evaluación de cuando el cliente obtiene el control de los bienes o servicios prometidos.” ■
- “La entidad tiene que revelar información acerca de los métodos, inputs, y supuestos usados para todos los siguientes:
  - a. Determinación del precio de transacción, lo cual incluye, pero no está limitado a, estimar la consideración variable, ajustar la consideración por los efectos del valor en el tiempo del dinero, y medir la consideración que no es en efectivo. ■
  - b. Valoración de si un estimado de consideración variable está restringido. ●



- c. Asignación del precio de transacción, incluyendo la estimación de los precios de venta independientes de los bienes o servicios prometidos y asignación de los descuentos y la consideración variable a una parte específica del contrato (si es aplicable). ■
- d. Medición de las obligaciones por devoluciones, reembolsos, y otras obligaciones similares.” ■

## Perspectivas de los adoptadores tempranos

Las revelaciones acerca de los juicios y estimados importantes en la aplicación de la orientación sobre el reconocimiento de los ingresos ordinarios se espera se incrementen en la medida en que las entidades adopten el ASC 606. Nosotros observamos que muchos adoptadores tempranos incluyeron tales revelaciones en las políticas de contabilidad importantes o en la sección de sus notas sobre estimados de la administración, o como parte de la nota sobre ingresos ordinarios. Además, dada la naturaleza única de los bienes y servicios que las compañías proporcionan, así como también los juicios importantes que tienen que hacer en la aplicación del nuevo estándar, sus revelaciones fueron personalizadas y no necesariamente fueron consistentes a través de las industrias. Además, la extensión de las revelaciones relacionadas con los juicios dependió sustancialmente de si las obligaciones de desempeño fueron satisfechas en un punto en el tiempo o con el tiempo. Las revelaciones de las entidades que satisfacen las obligaciones de desempeño con el tiempo generalmente fueron más extensivas (e.g., métodos del progreso de la medición y por qué los métodos proporcionan una descripción fiel de la transferencia de bienes o servicios). Junto con la explicación de la oportunidad del reconocimiento de los ingresos ordinarios, las revelaciones tienen que esbozar los diversos supuestos usados para apoyar este juicio. Algunos adoptadores tempranos también revelaron que ejercieron juicio importante en relación con el análisis principal-versus-agente y otros se refirieron a los juicios que aplicaron cuando evaluaron los costos para completar proyectos con base en el método del costo-basado-en-el-input para el reconocimiento de los ingresos ordinarios.

Los siguientes son extractos de las revelaciones acerca de los juicios y estimados importantes asociados con los anteriores requerimientos:

“Debido a la naturaleza del trabajo requerido a ser realizado en muchas de nuestras obligaciones de desempeño, la estimación del total de los ingresos ordinarios y del costo al completar (el proceso se describe adelante con más detalle) es complejo, sujeto a muchas variables y requiere juicio importante. Es común que nuestros contratos de largo plazo contengan honorarios de recompensa, honorarios por incentivos, y otras determinaciones que pueden ya sea incrementar o disminuir el precio de transacción...

Nosotros tenemos un proceso estándar para toda la compañía y trimestralmente disciplinado, denominado Estimado al Completar [Estimate at Completion (EAC)], en el cual la administración revisa el progreso y la ejecución de nuestras obligaciones de desempeño. Como parte de este proceso, la administración revisa información que incluye, pero no está limitada a, cualesquiera materias clave del contrato pendientes, el progreso hacia el completar y la programación relacionada del programa, los riesgos y oportunidades identificados y los cambios relacionados en los estimados de los ingresos ordinarios y de los costos. Los riesgos y oportunidades incluyen el juicio de la administración acerca de la capacidad y el costo para lograr la programación (e.g., el número y tipo de los eventos del hito), requerimientos técnicos (e.g., un producto recientemente desarrollado versus un producto maduro) y otros requerimientos del contrato. La administración tiene que hacer supuestos y estimados en relación con productividad y disponibilidad de la mano de obra, complejidad del trabajo a ser realizado, la disponibilidad de materiales, la duración del tiempo para completar la obligación de desempeño (e.g., estimar los incrementos en salarios y precios de materiales y las asignaciones del costo del apoyo relacionado), ejecución por nuestros subcontratistas, la disponibilidad y oportunidad de la financiación proveniente de nuestros clientes y las tasas de gastos generales, entre otras variables.”

“Nosotros generalmente reconocemos los ingresos ordinarios por las ventas de [sistemas o servicios] con el tiempo usando métodos del costo basado-en-inputs, en los cuales juicios importantes se requieren para evaluar los supuestos incluyendo la cantidad de los ingresos netos del contrato y el total de los costos estimados para determinar nuestro progreso hacia completar el contrato y para calcular la cantidad correspondiente de ingresos ordinarios a reconocer.”

“Hay dos elementos que involucran reconocimiento de ingresos ordinarios en... contratos que requieren que hagamos juicios más difíciles y subjetivos: la determinación de cuáles obligaciones de desempeño son distintas dentro del contexto del contrato general y el precio de venta independiente estimado de cada obligación de desempeño. En los casos en que nuestros... contratos incluyen servicios importantes de personalización o modificación, los servicios de personalización y modificación generalmente son combinados con los... licenciados y registrados como una obligación de desempeño distinta. Nosotros estimamos el precio de venta independiente de cada obligación de desempeño con base en ya sea el enfoque de costo más margen o el enfoque de valoración del mercado ajustado. En los casos en que tenemos precios de venta observables para servicios profesionales y apoyo y mantenimiento, aplicamos el enfoque residual para estimar el precio de venta independiente de... las licencias.”

## Retroalimentación de la SEC

El personal de la SEC ha emitido cartas comentario que les piden a los adoptadores tempranos incluir información adicional en sus revelaciones acerca de los juicios importantes relacionados con obligaciones de desempeño. A continuación, se presenta un ejemplo de tal comentario.

“Revise los registros futuros para revelar por qué para las obligaciones de desempeño que usted satisface con el tiempo el método usado proporciona una descripción fiel de la transferencia de bienes o servicios. Refiérase a la ASC 606-10-50-18.”

## Costos del contrato

### Requerimientos de revelación

Según el nuevo estándar de ingresos ordinarios y de acuerdo con la ASC 340-40, las entidades capitalizan ciertos costos asociados con obtener y cumplir un contrato de ingresos ordinarios.<sup>10</sup> Esos costos son subsiguientemente amortizados. De acuerdo con ello, las entidades están requeridas a revelar:

- Los juicios usados para determinar la cantidad de los costos incurridos para obtener y cumplir un contrato.
- El método usado para determinar la amortización para cada período de presentación de reporte.
- Los saldos de cierre de los activos reconocidos a partir de los costos incurridos para obtener o cumplir un contrato, por categoría de activo.
- La amortización y la pérdida por deterioro reconocida en el período de presentación de reporte.

### Perspectivas de los adoptadores tempranos

Las revelaciones acerca de los costos del contrato generalmente aplican solo a las compañías que incurren en costos materiales para adquirir o cumplir los contratos de ingresos ordinarios. Nosotros observamos que aproximadamente el 55 por ciento de los adoptadores tempranos no parecieron que incurrieron en costos materiales para obtener o cumplir contratos de ingresos ordinarios, y otro 15 por ciento eligió usar el expediente práctico descrito adelante relacionado con los costos incrementales para obtener un contrato. De acuerdo con ello, ningún grupo reveló información detallada acerca de los costos del contrato. Todo el aproximadamente 30 por ciento de las compañías que capitalizaron y revelaron información acerca de los costos del contrato parece que los amortizan sobre una base de línea recta.

<sup>10</sup> Las entidades pueden elegir usar el expediente práctico contenido en la ASC 340-40-25-4, el cual les permite llevar al gasto los costos incrementales relacionados con obtener o cumplir un contrato si tales costos serán amortizados durante menos de un año (para más información vea [Practical Expedients](#)). Los adoptadores tempranos de nuestro estudio usaron este expediente práctico más a menudo en conexión con los gastos por comisiones de ventas.

## Expedientes prácticos

Tal y como se observó a través de este *Heads Up*, las entidades pueden elegir usar una serie de expedientes prácticos como parte de la adopción del nuevo estándar de ingresos ordinarios. Muchos son de la ASU 2014-09, y otros fueron adicionados en ASU subsiguientes, incluyendo [ASU 2016-10](#),<sup>11</sup> [ASU 2016-12](#),<sup>12</sup> y [ASU 2016-20](#).<sup>13</sup>

### Requerimientos de revelación

Las entidades generalmente están requeridas a revelar y explicar los expedientes prácticos que usaron según la nueva orientación sobre ingresos ordinarios. Si bien el estándar no señala dónde deben presentar esas revelaciones, las entidades típicamente las incluyen en su revelación sobre las “Políticas de contabilidad importantes” o en la nota sobre ingresos ordinarios.

Los siguientes expedientes prácticos fueron elegidos por los adoptadores tempranos que revisamos y están listados en orden de su frecuencia de uso:

- *Obligaciones de desempeño que permanecen:*
  - Si la duración esperada original del contrato es un año o menos, los requerimientos de revelación de la obligación de desempeño que permanecen, contenidas en la ASC 606-10-50-13, no necesita ser revelada.
  - Si la consideración es variable, y los ingresos ordinarios provenientes de la satisfacción de la obligación de desempeño es reconocida en la cantidad facturada (ASC 606-10-55-18), los requerimientos de revelación de la obligación de desempeño que permanece, contenidos en la ASC 606-10-50-13, no necesita ser revelada.
  - “La entidad no necesita revelar la información contenida en la [ASC] 606-10-50-13 para la consideración variable para la cual se satisfaga cualquiera de los siguientes:
    - a. La consideración variable es una regalía basada-en-ventas o basada-en-el-uso prometida en intercambio por una licencia de propiedad intelectual contabilizada de acuerdo con la [ASC] 606-10-55-65 hasta 55-65B.
    - b. La consideración variable es asignada completamente a una obligación de desempeño totalmente no-satisfecha o una promesa totalmente no-satisfecha para transferir un bien o servicio distinto que hace parte de una sola obligación de desempeño de acuerdo con la [ASC] 606-10-25-14(b), para la cual se tienen que satisfacer los criterios contenidos en la [ASC] 606-10-32-40.”
  - Si es adoptado el método de transición retrospectivo pleno, “la entidad no necesita revelar la cantidad del precio de transacción asignado a las obligaciones de desempeño que permanezcan” por los períodos de presentación de reporte presentados antes de la fecha de la adopción inicial.
- *Costos del contrato* – Los costos incrementales relacionados con la obtención de un contrato pueden ser llevados al gasto si serán amortizados durante menos de un año.
- *Determinación del precio de transacción:*
  - La entidad puede excluir del precio de transacción ciertos impuestos (e.g., ventas, uso, valor agregado, y algunos impuestos de consumo específicos). Este expediente práctico no aplica a los impuestos a los ingresos brutos totales de la entidad o a los impuestos durante el proceso de inventario.
  - “La entidad no necesita ajustar la cantidad de consideración prometida por los efectos de un componente importante de financiación si la entidad espera, al inicio del contrato, que el período entre cuando la entidad transfiera un bien o servicio

<sup>11</sup> FASB Accounting Standards Update No. 2016-10, *Identifying Performance Obligations and Licensing*.

<sup>12</sup> FASB Accounting Standards Update No. 2016-12, *Narrow-Scope Improvements and Practical Expedients*.

<sup>13</sup> FASB Accounting Standards Update No. 2016-20, *Technical Corrections and Improvements to Topic 606, Revenue From Contracts With Customers*.

prometido a un cliente y cuando el cliente paga por ese bien o servicio será un año o menos.”

- *Transición* – Las entidades que usan el método de transición retrospectivo modificado puede aplicar la nueva orientación solo a contratos que no estén completados a la fecha de aplicación inicial (i.e., no a todos los contratos de ingresos ordinarios).

## Perspectivas de los adoptadores tempranos

La mayoría de las entidades usaron más de un expediente práctico (dependiendo de los hechos y circunstancias). Los expedientes prácticos más comúnmente usados fueron los relacionados con las revelaciones acerca de las obligaciones de desempeño que permanezcan.

Los siguientes extractos ilustran cómo las entidades han revelado la elección hecha por la administración respecto de los expedientes prácticos según el nuevo estándar de ingresos ordinarios:

- “Nosotros no revelamos el valor de las obligaciones de desempeño no-satisfechas para (i) contratos con una duración esperada original de un año o menos y (ii) contratos para los cuales reconocemos ingresos ordinarios en la cantidad a la cual tenemos el derecho a facturar por servicios prestados.”
- “De acuerdo con ello, la Compañía aplica el expediente práctico contenido en el párrafo 606-10-55-18 a sus contratos y... servicios... independientes, y no revela información acerca de la consideración variable proveniente de las obligaciones de desempeño que permanezcan para las cuales la Compañía reconoce ingresos ordinarios. Las obligaciones de desempeño [relacionadas con contratos] típicamente son de duración corta (a menudo menos de 1 año) con cualquier incertidumbre relacionada a la consideración variable asociada resuelta en la medida en que cada incremento de servicio (al completar una revisión o una apelación del nivel de atención) es completada, lo cual refleja el valor que el Cliente recibe del cumplimiento que la Compañía haga de la obligación de desempeño. Las obligaciones de desempeño [relacionadas con contratos] para la consideración variable son de corta duración con honorarios correspondiendo al valor que el cliente haya realizado, por ejemplo, cuentas del paciente recaudadas a nombre del Cliente o las líneas transcritas de un registro médico.”
- “Nosotros generalmente llevamos al gasto las comisiones cuando se incurren dado que el período de amortización habría sido menor a un año.”

## Pensando por adelantado

La adopción del nuevo estándar de arrendamientos ha llevado a un notorio incremento en la cantidad y el tipo de información que las entidades tienen que revelar acerca de las actividades de ingresos ordinarios y las transacciones relacionadas. Si bien nosotros observamos alguna consistencia en sus revelaciones, las interpretaciones que las compañías hacen de los requerimientos y la cantidad de información a revelar han variado. Sin embargo, nosotros esperamos diversidad en la práctica para reducir, en la medida en que más entidades adopten el estándar. Además, en la medida en que los emisores del estándar aclaren la orientación y los reguladores emitan más comentarios, las entidades continuarán refinando la información que revelan.

Cuando analicen los requerimientos de revelación, las entidades deben considerar la materialidad, la relevancia, la información que necesitarán, cómo obtener esa información, y los costos necesarios para la preparación y revelación de las revelaciones y los datos subyacentes relacionados. Dado que las entidades pueden usar la misma información para cumplir con múltiples requerimientos de revelación (e.g., información relacionada con obligaciones de desempeño y estimados de consideración variable), o usar diferente información proveniente de fuentes similares, deben considerar desarrollar una estrategia comprensiva para recolectar los datos que necesitan para contar efectiva y eficientemente su “historia” de los ingresos ordinarios.

## Suscripciones

Si usted desea recibir *Heads Up* y otras publicaciones de contabilidad emitidas por el Accounting Standards and Communications Group, de Deloitte, por favor [regístrese](http://www.deloitte.com/us/subscriptions) en [www.deloitte.com/us/subscriptions](http://www.deloitte.com/us/subscriptions).

## Dbriefs para ejecutivos financieros

Lo invitamos a que participe en *Dbriefs*, la serie de webcast de Deloitte que entrega las estrategias prácticas que usted necesita para mantenerse en la cima de los problemas que son importantes. Tenga acceso a ideas valiosas e información crítica de los webcast en las series "Ejecutivos Financieros" sobre los siguientes temas:

- Estrategia de negocios e impuestos
- Perspectivas del controlador
- Orientando el valor de la empresa
- Información financiera
- Información financiera para impuestos
- Gobierno, riesgo y cumplimiento
- Contabilidad tributaria y provisiones
- Transacciones y eventos de negocio

*Dbriefs* también proporciona una manera conveniente y flexible para ganar créditos de CPE – directo en su escritorio. [Suscríbese](http://www.deloitte.com/us/dbriefs) *Dbriefs* para recibir notificaciones sobre futuros webcast en [www.deloitte.com/us/dbriefs](http://www.deloitte.com/us/dbriefs).

## DART y US GAAP Plus

Tenga mucha información al alcance de su mano. La Deloitte Accounting Research Tool (DART) es una biblioteca comprensiva en línea de literatura sobre contabilidad y revelación financiera. Contiene material proveniente de FASB, EITF, AICPA, PCAOB, IASB y SEC, además de los manuales de contabilidad propios Deloitte y otra orientación interpretativa y publicaciones.

Actualizada cada día de negocios, DART tiene un diseño intuitivo y un sistema de navegación que, junto con sus poderosas características de búsqueda, les permite a los usuarios localizar rápidamente información en cualquier momento, desde cualquier dispositivo y buscador. Si bien buena parte del contenido de DART está contenido sin costo, los suscriptores pueden tener acceso a contenido Premium, tal como el FASB Accounting Standards Codification Manual [Manual de la codificación de los estándares de contabilidad de FASB], de Deloitte, y también pueden recibir *Technically Speaking*, la publicación semanal que resalta las adiciones recientes a DART. Para más información, o inscribirse para 30 días gratis de prueba del contenido Premium de DART, visite [dart.deloitte.com](http://dart.deloitte.com).

Además, asegúrese de visitar [US GAAP Plus](#), nuestro nuevo sitio web gratis que destaca noticias de contabilidad, información, y publicaciones con un centro de atención puesto en los US GAAP. Contiene artículos sobre las actividades de FASB y las de otros emisores de estándar y reguladores de Estados Unidos e internacional, tales como PCAOB, AICPA, SEC, IASB y el IFRS Interpretations Committee. ¡Dele un vistazo hoy!

*Heads Up* es preparado por miembros del National Office Accounting Services Department de Deloitte tal y como lo requieran los desarrollos que se den. Esta publicación solo contiene información general y Deloitte, por medio de esta publicación, no está prestando asesoría o servicios de contabilidad, negocios, finanzas, inversión, legal, impuestos u otros de carácter profesional. Esta publicación no sustituye tales asesorías o servicios profesionales, ni debe ser usada como base para cualquier decisión o acción que pueda afectar sus negocios. Antes de tomar cualquier decisión o realizar cualquier acción que pueda afectar sus negocios, usted debe consultar un asesor profesional calificado.

Deloitte no será responsable por cualquier pérdida tenida por cualquier persona que confíe en esta publicación.

Tal y como se usa en este documento, "Deloitte" significa Deloitte & Touche LLP, una subsidiaria de Deloitte LLP. Por favor vea [www.deloitte.com/us/about](http://www.deloitte.com/us/about) para una descripción detallada de la estructura de Deloitte LLP y sus subsidiarias. Ciertos servicios pueden no estar disponibles para atestar clientes según las reglas y regulaciones de la contaduría pública.

Copyright © 2018 Deloitte Development LLC. Reservados todos los derechos.

Esta es una traducción al español de la versión oficial en inglés de **Heads Up – Volume 25, Issue 1 – January 22, 2018 – Observations From a Review of Public Filing by Early Adopters of the New Revenue Standard** – Traducción realizada por Samuel A. Mantilla, asesor de investigación contable de Deloitte & Touche Ltda., Colombia, con la revisión técnica de César Cheng, Socio Director General de Deloitte & Touche Ltda., Colombia.