



En este número

- [Introducción](#)
- [Determinaciones clave de la ASU](#)
- [Fecha efectiva y transición](#)
- [Apéndice – Árbol de decisión: Determinación de si la ASC 610-20 aplica a los activos prometidos a una contraparte](#)

FASB enmienda la orientación sobre el des-reconocimiento y ventas parciales de activos no-financieros

Por Kristin Bauer y Vesna Ciringer, Deloitte & Touche LLP

Introducción

En febrero 22, 2017, FASB emitió la [ASU 2017-05](#),¹ aclara el alcance de la orientación recientemente establecida por la Junta sobre el des-reconocimiento de activos no-financieros (ASC 610-20²) así como también la contabilidad para las ventas parciales de activos no-financieros. La ASU conforma la orientación sobre el des-reconocimiento de activos no-financieros con el modelo para las transacciones contenido en el nuevo estándar de ingresos ordinarios³ (ASC 606, tal y como fue enmendada).

FASB emitió la ASU en respuesta a la retroalimentación del *stakeholder* señalando que (1) el significado del término "activo no-financiero en-sustancia" no está claro dado que el nuevo estándar de ingresos ordinarios de la Junta no lo define y (2) el alcance de la orientación sobre los activos no-financieros es confuso y complejo y no especifica cómo una transacción parcial de venta debe ser contabilizada o cuál modelo deben aplicar las entidades.

¹ FASB Accounting Standard Update No. 2017-05, *Clarifying the Scope of Asset Derecognition Guidance and Accounting for Partial Sales of Nonfinancial Assets*.

² Para los títulos de las referencias de la *FASB Accounting Standards Codification* (ASC), vea *Titles of Topics and Subtopics in the FASB Accounting Standards Codification*, de Deloitte.

³ FASB Accounting Standards Update No. 2014-09, *Revenue From Contracts With Customers* (Topic 606).

Determinaciones clave de la ASU

Alcance

La ASU aclara que la ASC 610-20 aplica al des-reconocimiento de todos los activos no-financieros y a los activos no-financieros en-sustancia. Si bien la orientación contenida en la ASC 360-20⁴ contenía referencias a los activos en-sustancia (e.g., inmuebles en-sustancia), no habría aplicado a las transacciones fuera de inmuebles. FASB por consiguiente adicionó la definición de un activo no-financiero en-sustancia al glosario maestro de la ASC. La definición establece, en parte:

Un activo financiero en-sustancia es un activo financiero (por ejemplo, una cuenta por cobrar) prometido a una contraparte en un contrato si sustancialmente todo el valor razonable de los activos (reconocidos y no-reconocidos) que sean prometidos a la contraparte en el contrato están concentrado en activos no-financieros. Si sustancialmente todo el valor razonable de los activos que estén prometidos a una contraparte en un contrato está concentrado en activos no-financieros, entonces todos los activos financieros prometidos a la contraparte en el contrato son activos no-financieros en sustancia. Para los propósitos de esta evaluación, cuando un contrato incluye la transferencia de intereses de propiedad en una o más subsidiarias consolidadas que no sean un negocio, la entidad tiene que evaluar los activos subyacentes contenidos en esas subsidiarias.

De acuerdo con ello, todos los negocios o todas las actividades sin ánimo de lucro son excluidos del alcance de la ASC 610-20 y deben ser contabilizados según la orientación que sobre consolidación está contenido en la ASC 810-10. Además, todas las inversiones deben ser contabilizadas según la orientación contenida en la ASC 860 sobre las transferencias y las transacciones de servicio, independiente de si son negocios o actividades sin ánimo de lucro, o son activos no-financieros en sustancia.



Nota del editor

En enero 2017, FASB emitió la [ASU 2017-01](#),⁵ la cual aclara y estrecha la definición de un negocio. La entidad debe aplicar esa definición cuando adopte la orientación contenida en la ASU 2017-05. Según la definición revisada, la entidad es probable que considere que menos transacciones inmobiliarias sean negocios que como lo hace en la práctica actual, y por consiguiente más transacciones serán contabilizadas de acuerdo con la ASC 610-20. Para información adicional acerca de la ASU 2017-01, vea el [Heads Up](#) de enero 13, 2017, de Deloitte.

La ASU 2017-05 también aclara que si una transacción (que no involucra una subsidiaria) está parcialmente dentro del alcance de la ASC 610-20 y parcialmente dentro del alcance de otra organización, la entidad debe aplicar la orientación sobre separación y asignación contenida en la ASC 606. Sin embargo, la entidad no debe separar los activos transferidos de una subsidiaria individual. Esto es, la transacción que involucra una subsidiaria que no tiene activos no-financieros en-sustancia en su totalidad está excluida del alcance de la ASC 606. El ejemplo que aparece adelante, el cual es reproducido de la ASU, ilustra la aplicación de esta orientación.

ASC 610-20

Caso B – Activos no-financieros y activos financieros

55-6 La Entidad X participa en un contrato para transferir maquinaria y activos financieros, ambos de los cuales tienen valor razonable importante. La Entidad X concluye que los activos prometidos en el contrato no son un negocio que esté dentro del alcance del Topic 810 y no son un resultado de las actividades ordinarias de la entidad dentro del alcance del Topic 606. La Entidad X también concluye que sustancialmente todo el valor razonable de los activos prometidos en el contrato no están concentrados en activos no-financieros. Por consiguiente, los activos financieros prometidos en el contrato no son activos no-financieros en-sustancia.

55-7 De acuerdo con la orientación contenida en el párrafo 610-20-15-9, la Entidad X debe des-reconocer solo la maquinaria de acuerdo con este Subtopic. La Entidad X debe aplicar la orientación contenida en el párrafo 606-10-15-4 para separar y medir los activos financieros.

⁴ La ASC 360-20, que proporciona orientación sobre las transacciones de venta de inmuebles, fue parcialmente reemplazada por la ASC 606 y la ASC 610-20. Sin embargo, la ASC 360-20 continúa aplicando a las transacciones de venta-retroarrendamiento que involucre activos inmobiliarios hasta que se vuelvan efectivas las enmiendas contenidas en la ASU 2016-02, *Arrendamientos*.

⁵ FASB Accounting Standards Update No. 2017-01, *Clarifying the Definition of a Business*.

ASC 610-20 (Continuación)

55-6 Si la Entidad X transfiere la maquinaria y los activos financieros mediante transferir intereses de propiedad en una subsidiaria consolidada, todavía debe concluir que los activos financieros no son activos no-financieros en-sustancia. Tal y como se describe en el párrafo 610-20-15-8, si todos los activos prometidos en el contrato a la contraparte en una subsidiaria individual consolidada no son activos no-financieros y/o activos no-financieros en-sustancia, esos activos no deben ser des-reconocidos de acuerdo con este Subtopic. En lugar de ello, la Entidad X debe aplicar la orientación contenida en el párrafo 810-10-40-3A(c) o 810-10-45-21A(b)(2) para determinar la orientación aplicable a esa subsidiaria.

Los activos también pueden ser transferidos a una contraparte según un contrato con una o más subsidiarias. Para determinar la contabilidad, la entidad debe primero valorar si sustancialmente todo el valor razonable de los activos según el contrato está concentrada en activos no-financieros. Si no, la entidad debe evaluar si sustancialmente todo el valor razonable de los activos contenidos en cualquier subsidiaria individual según el contrato está concentrado en activos no-financieros, caso en el cual los activos financieros de esa subsidiaria son, en-sustancia, activos no-financieros que están dentro del alcance de la ASC 610-20. El ejemplo que aparece adelante, que está reproducido de la ASU, ilustra la aplicación de esta orientación.

ASC 610-20

Caso C – Una subsidiaria que tiene activos no-financieros y una subsidiaria que tiene activos financieros

55-9 La Entidad A participa en un contrato para transferir intereses de propiedad contenidos en dos subsidiarias consolidadas a una sola contraparte. La Subsidiaria 1 consta completamente de activos no-financieros, y la Subsidiaria 2 consta completamente de activos financieros. Asuma que los activos contenidos en la Subsidiaria 1 y en la Subsidiaria 2 tienen una cantidad igual de valor razonable. La Entidad A concluye que la transacción no es la transferencia de un negocio dentro del alcance del Topic 810 y que las subsidiarias no son resultado de las actividades ordinarias de la entidad dentro del alcance del Topic 606.

55-10 La Entidad A primero considera si sustancialmente todo el valor razonable de los activos prometidos a la contraparte en el contrato está concentrado en activos no-financieros. Dado que el contrato incluye la transferencia de intereses de propiedad contenidos en una o más subsidiarias consolidadas, la Entidad A evalúa los activos subyacentes contenidos en esas subsidiarias. La Entidad A concluye que dado que tanto los activos financieros como los activos no-financieros tienen una cantidad igual de valor razonable, sustancialmente todo el valor razonable de los activos prometidos a la contraparte en el contrato no está concentrado en activos no-financieros. La Entidad A considera luego si sustancialmente todo el valor razonable de los activos dentro de la Subsidiaria 1 o la Subsidiaria 2 está concentrado en activos no-financieros. Dado que los activos transferidos dentro de la Subsidiaria 1 son completamente activos no-financieros, la Entidad A concluye que esos activos están dentro del alcance de este Subtopic. La Entidad A también concluye que los activos financieros contenidos en la Subsidiaria 2 no son activos no-financieros en-sustancia y, por consiguiente, no están dentro del alcance de este Subtopic. La Entidad A debe aplicar la orientación contenida en el párrafo 606-10-15-4 para separar y medir los activos financieros contenidos en la Subsidiaria 2 de los activos no-financieros contenidos en la Subsidiaria 1 que sean des-reconocidos dentro del alcance de este Subtopic.

La ASU proporciona un árbol de decisión (reproducido en el [apéndice](#) de este *Heads Up*) para que las entidades lo usen al determinar si los activos prometidos a una contraparte están dentro del alcance de la ASC 610-20.

Activos no-financieros distintos

La ASU aclara que la unidad de cuenta es definida como un activo no-financiero distinto. Al inicio del contrato, la entidad debe por lo tanto identificar cada activo no-financiero distinto y cada activo no-financiero en-sustancia, haciéndolo de acuerdo con la orientación sobre la identificación de las obligaciones de desempeño distintas contenida en la ASC 606. La entidad debe entonces, de manera consistente con el enfoque esbozado en la ASC 606, asignar la consideración a cada activo distinto y des-reconocer el activo cuando la contraparte obtenga el control de él.

Ventas parciales

Ventas parciales son ventas o transferencias de un activo no-financiero a otra entidad en intercambio por un interés de propiedad no-controlante en esa entidad. Tales ventas son comunes en la industria inmobiliaria (e.g., el vendedor transfiere una edificación (a un activo) a un comprador pero ya sea retiene un interés en la edificación (o en el activo) o tiene un interés en el comprador).

Antes de la adopción del nuevo estándar de ingresos ordinarios, las entidades contabilizan las ventas parciales principalmente según la orientación específica-de-la-transacción contenida en la ASC 360-20 sobre las ventas de inmuebles, la orientación específica-de-la-industria contenida en la ASC 970-323, y (algunas veces) la ASC 845-10-30. La ASU enmienda la orientación contenida en la ASC 970-323 para linearla con los requerimientos contenidos en la ASC 606 y en la ASC 610-20. También elimina la ASC 360-20 así como también la orientación de la medición inicial de transacciones no-monetarias contenida en la ASC 845-10-30 para simplificar el tratamiento contable para las ventas parciales (i.e., las entidades usarían la misma orientación para contabilizar transacciones similares) y para remover las inconsistencias entre la ASC 610-20 y la orientación sobre la consideración que no es en efectivo contenida en el nuevo estándar de ingresos ordinarios. Como resultado de esos cambios, cualquier transferencia de un activo no-financiero en intercambio por el interés de propiedad no-controlante en otra entidad (incluyendo un interés de propiedad no-controlante en un negocio conjunto u otra inversión según el método del patrimonio) debe ser contabilizada de acuerdo con la ASC 610-20.

Para determinar cuándo des-reconocer un activo no-financiero o un activo no-financiero en-sustancia, la entidad debe primero valorar si ha transferido el control de él. Si la entidad retiene un interés financiero controlante en la subsidiaria (e.g., porque la entidad vendió un interés de propiedad no-controlante en una subsidiaria consolidada), la entidad debe contabilizar la transacción como una transacción de patrimonio de acuerdo con la ASC 810 y no debe reconocer una ganancia o pérdida en el des-reconocimiento de los activos no-financieros.

Sin embargo, si la entidad no ha retenido un interés financiero controlante en el activo no-financiero o en el activo no-financiero en-sustancia, debe des-reconocerlo cuando transfiera el control del activo, haciéndolo de una manera consistente con los principios contenidos en la ASC 606. Además, la entidad debe medir a valor razonable cualquier interés de propiedad no-controlante retenido (y la ganancia o pérdida resultante a ser reconocida), haciéndolo de una manera consistente con la orientación sobre la consideración que no es en efectivo contenida en la ASC 606-20-32-21 hasta 32-24.

El siguiente ejemplo, que es reproducido de la ASU, ilustra la aplicación de esta orientación:

ASC 610-20

Caso A – Transferencias de control según los Topics 810 y 606

55-11 La Entidad A posee el 100 por ciento de la Entidad B, una subsidiaria consolidada. La Entidad B tiene el título del terreno con un valor en libros de \$5 millones. La Entidad A concluye que el terreno no es un resultado de sus actividades ordinarias dentro del alcance del Topic 606 y que la Entidad B no satisface la definición de un negocio dentro del alcance del Topic 810.

55-12 La Entidad A participa en un contrato para transferir el 60 por ciento de la Entidad B a la Entidad X por \$6 millones de efectivo debido al inicio del contrato. Para facilidad de ilustración, asuma que al inicio del contrato el valor razonable del 40 por ciento de interés de propiedad retenido por la Entidad A es \$4 millones. Dado que todos los activos (el terreno) prometidos a la Entidad X en el contrato son activos no-financieros, la Entidad A concluye que debe des-reconocer el terreno de acuerdo con este Subtopic.

ASC 610-20 (Continuación)

55-13 Tal y como se describe en los párrafos 610-20-25-2 hasta 25-7, la Entidad A primero considera la orientación contenida en el Topic 810 y concluye que ya no tiene un interés financiero controlante en la Entidad B o en la Entidad X (el comprador). La Entidad A determina entonces que el contrato satisface los criterios contenidos en el párrafo 606-10-25-1 y que el control del terreno ha sido transferido de acuerdo con la orientación contenida en el párrafo 606-10-25-30. Dado que la Entidad A continúa teniendo un interés no-controlante en la Entidad B, evalúa el punto en el tiempo en el cual la Entidad B, su anterior subsidiaria, tiene control del activo no-financiero distinto tal y como se describe en el párrafo 610-20-25-7. La Entidad A concluye que ha transferido el control del activo no-financiero distinto porque la Entidad B controla el activo no-financiero distinto. Cuando evalúa los indicadores de control contenidos en el párrafo 606-10-25-30, la Entidad A concluye lo siguiente:

- a. Tiene el derecho presente al pago.
- b. La Entidad B tiene el título legal del terreno.
- c. No tiene posesión física del activo porque no puede restringir o impedir que otras entidades tengan acceso al terreno.
- d. La Entidad B tiene los riesgos y recompensas importantes de la propiedad.
- e. No hay cláusula de aceptación (suposición).

55-14 La Entidad A des-reconoce el terreno y calcula la ganancia o pérdida como la diferencia entre la cantidad de la consideración medida de acuerdo con la orientación contenida en los párrafos 610-20-32-2 y 610-20-32-6 y el valor en libros del terreno. La cantidad de la consideración es \$10 millones, los cuales incluyen \$6 millones en efectivo más \$4 millones por el valor razonable del interés no-controlante en la Entidad B. La Entidad A reconoce una ganancia de \$5 millones (\$10 millones de consideración - \$5 millones del valor en libros de los activos) y presenta la ganancia en el estado de ingresos de acuerdo con la orientación contenida en el párrafo 360-10-45-5. De acuerdo con la orientación contenida en el párrafo 610-20-32-4, la Entidad A registra el interés no-controlante en la Entidad B por \$4 millones y subsiguientemente contabiliza ese interés de acuerdo con otros Topics.



Nota del editor

La ASU requiere que la entidad des-reconozca el activo no-financiero o el activo no-financiero en-sustancia en una transacción parcial de venta cuando (1) la entidad cesa de tener un interés financiero controlante en la subsidiaria en conformidad con la ASC 810 y (2) el control del activo es transferido de acuerdo con la ASC 606. La entidad por consiguiente tiene que considerar en su valoración los acuerdos de recompra (e.g., una opción de compra para recomprar el interés de propiedad en la subsidiaria) y puede no poder des-reconocer los activos no-financieros, si bien ya no tiene un interés financiero controlante en la subsidiaria de acuerdo con la ASC 810. La ASU ilustra la aplicación de esta orientación contenida en la ASC 610-20-55-15 y 55-16.

Fecha efectiva y transición

La fecha efectiva de la nueva orientación está alineada con los requerimientos contenidos en el nuevo estándar de ingresos ordinarios, el cual es efectivo para las compañías públicas para los períodos anuales de presentación de reporte (incluyendo los períodos intermedios de presentación de reporte dentro de esos períodos) que comiencen después de diciembre 15, 2017, y para las compañías que no son públicas para los períodos anuales de presentación de reporte que comiencen después de Diciembre 15, 2018, y los períodos intermedios de presentación de reporte dentro de los períodos anuales de presentación de reporte que comiencen después de diciembre 15, 2019.⁶ Si la entidad decide aplicar temprano la orientación de la ASU, también tiene que adoptar temprano la ASC 606 (y viceversa).

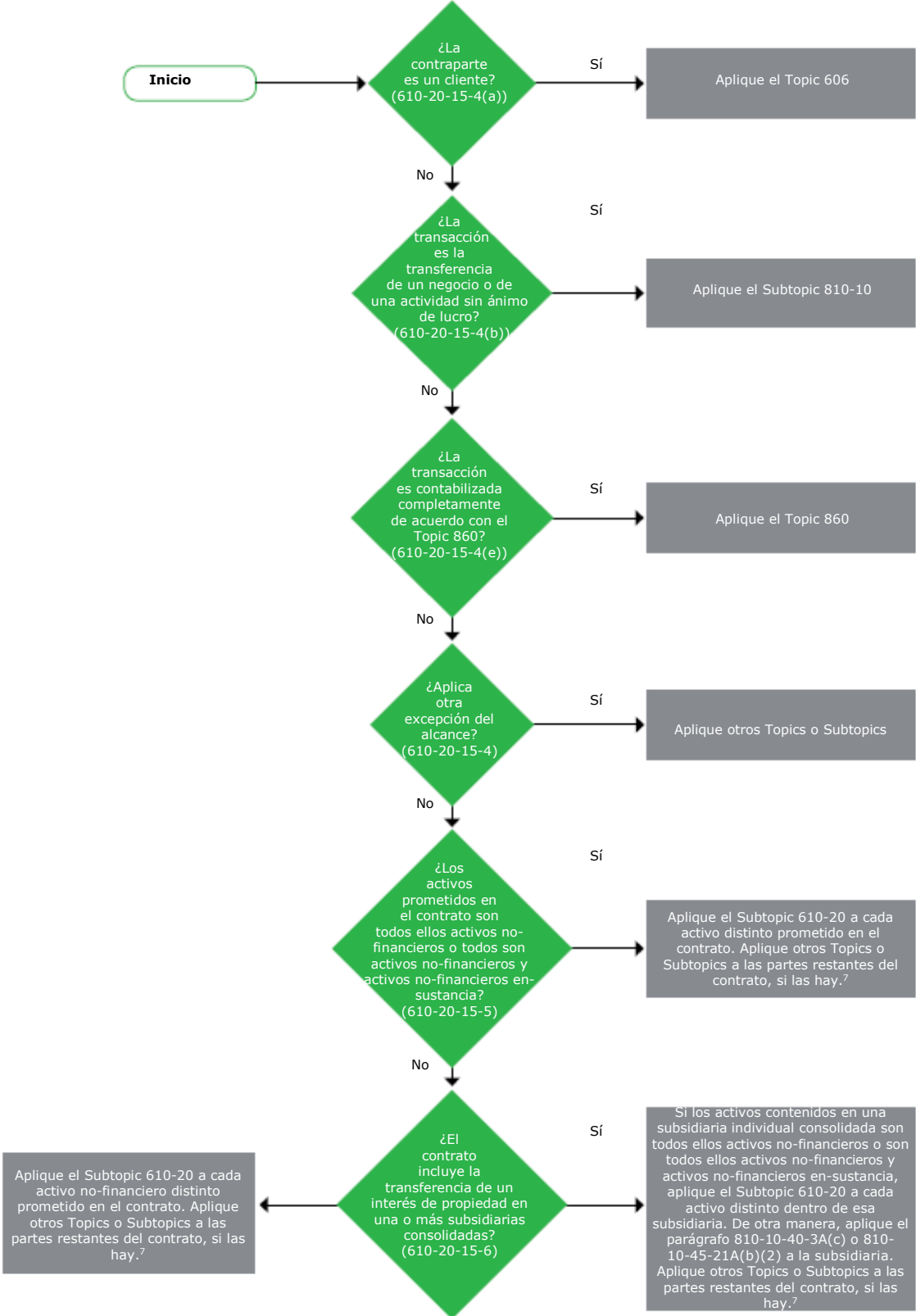
Al igual que el nuevo estándar de ingresos ordinarios, la ASU permite que la entidad use un enfoque de adopción retrospectivo pleno o modificado. La entidad también puede elegir aplicar (1) diferentes enfoques de adopción para la ASC 610-20 y para la ASC 606 (e.g., retrospectivo modificado para la ASC 610-20 y retrospectivo pleno para la ASC 606) y (2) expedientes prácticos para los contratos dentro del alcance de la ASC 610-20 que sean diferentes a los de los contratos dentro del alcance de la ASC 606.

⁶ FASB Accounting Standards Update No. 2015-14, *Revenue From Contracts With Customers (Topic 606): Deferral of the Effective Date*, retrasó un año la fecha efectiva del nuevo estándar de ingresos ordinarios y permite la adopción temprana sobre una base limitada.

Si la entidad usa diferentes métodos de transición, necesitaría proporcionar las revelaciones del método de transición requeridas por la ASC 606 por cada método de transición elegido y señalar el método que usó para adoptar la ASC 610-20. Independiente del método de transición que la entidad elija, debe aplicar la definición de un negocio tal y como fue enmendada por la ASU 2017-01 (vea la discusión contenida en la [Nota del editor](#) arriba), según la cual la transacción que previamente fue considerada una disposición de un negocio puede ser considerada la disposición de un activo. La ASU aclara que en tales casos, las cantidades previamente asignadas a la plusvalía asociadas con la disposición no deben ser re-emitidas.

Apéndice – Árbol de decisión: Determinación de si la ASC 610-20 aplica a los activos prometidos a una contraparte

La entidad puede usar el árbol de decisión que aparece abajo, reproducido de la ASU, para determinar si los activos prometidos a una contraparte están dentro del alcance de la ASC 610-20.



⁷ Si la transferencia incluye otros acuerdos contractuales que no sean activos del vendedor a ser des-reconocidos (por ejemplo, garantías), esos contratos se separan y son contabilizados de acuerdo con otros Topics o Subtopics.

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.

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
- Orientando el valor de la empresa
- Información financiera
- Información financiera para impuestos
- Gobierno, riesgo y cumplimiento
- Tecnología
- 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.

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.

Además, asegúrese de visitar [US GAAP Plus](http://USGAAPPlus.com), 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 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 © 2017 Deloitte Development LLC. Reservados todos los derechos.

Esta es una traducción al español de la versión oficial en inglés de **Heads Up -- Volume 24, Issue 7 – Febrero 28, 2017 – FASB Amends Guidance on Derecognition and Partial Sales of Nonfinancial Assets** – 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.