

Heads Up

En este número

- Cobrabilidad
- Presentación de impuestos a las ventas e impuestos similares recaudados de los clientes
- Consideración que no es en efectivo
- Modificaciones del contrato y contratos completados en la transición
- Apéndice – Consideraciones adicionales para la transición de entidades registradas SEC

Refinando los ingresos ordinarios FASB hace enmiendas de alcance estrecho al estándar de ingresos ordinarios y proporciona expedientes prácticos

Por Joe DiLeo y Ermir Berberi, Deloitte & Touche LLP

En mayo 9, 2016, FASB emitió la [ASU 2016-12](#),¹ que enmienda ciertos aspectos del estándar de ingresos ordinarios que la Junta emitió en mayo de 2014, la [ASU 2014-09](#)² (el “nuevo estándar de ingresos ordinarios”). Las enmiendas abordan ciertos problemas de implementación identificados por el TRG³ y aclaran, más que cambian, los principios centrales de reconocimiento de ingresos ordinarios del nuevo estándar de ingresos ordinarios. Los cambios incluyen lo siguiente:

- **Cobrabilidad** – La ASU 2016-12 aclara el objetivo de la valoración que sobre la cobrabilidad realiza la entidad y contiene orientación nueva sobre cuándo la entidad reconocería como ingresos ordinarios la consideración que reciba si la entidad concluye que la cobrabilidad no es probable.
- **Presentación de impuestos a las ventas y otros impuestos similares recaudados de los clientes** – A las entidades se les permite presentar los ingresos ordinarios neto de los impuestos a las ventas recaudados a nombre de autoridades del gobierno (i.e., excluir del precio de la transacción los impuestos a las ventas que satisfacen ciertos criterios).
- **Consideración que no es en efectivo** – El cálculo que la entidad hace del precio de la transacción para los contratos que contienen consideración que no es en efectivo incluiría el valor razonable de la consideración que no es en efectivo a ser recibida a la fecha de inicio del contrato. Además, los cambios subsiguientes en el valor razonable de la consideración que no es en efectivo ocurridos después del inicio del contrato serían incluidos en el precio de la transacción como (sujeto a la restricción de la consideración variable) solo si el valor razonable varía por razones diferentes a su forma.
- **Modificaciones del contrato y contratos completados en la transición** – La ASU establece un expediente práctico para las modificaciones del contrato en la transición y define los contratos completados como aquellos por los cuales todos (o sustancialmente todos) los ingresos ordinarios fueron reconocidos según la orientación aplicable para los ingresos ordinarios antes que el nuevo estándar de ingresos ordinarios fuera aplicado inicialmente.
- **Corrección técnica transitoria** – Las entidades que elijan usar el método de transición retrospectivo pleno para adoptar el nuevo estándar de ingresos ordinarios ya no estarían requeridas a revelar el efecto del cambio en el principio de contabilidad en el período de adopción (tal y como actualmente está requerido por la ASC 250-10-50-1(b)(2));⁴ sin embargo, las entidades todavía estarían requeridas a revelar los efectos en los períodos anteriores a la adopción que fueron ajustados retrospectivamente.

¹ FASB Accounting Standards Update No. 2016-12, *Narrow-Scope Improvements and Practical Expedients*.

² FASB Accounting Standards Update No. 2014-09, *Revenue From Contracts With Customers (Topic 606)*; issued by the IASB as IFRS 15, *Revenue From Contracts With Customers*.

³ El grupo de recursos para la transición [transition resource group (TRG)] para el reconocimiento de los ingresos ordinarios fue establecido por FASB e IASB para buscar y proporcionar retroalimentación sobre los potenciales problemas relacionados con la implementación del nuevo estándar de ingresos ordinarios. A comienzos de este año, IASB anunció que completó su proceso de toma de decisiones relacionados con la aclaración del nuevo estándar de ingresos ordinarios y que ya no espera programar reuniones del TRG para los constituyentes de los IFRS.

⁴ 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.

Nota del editor: La ASU observa que a la luz de lo siguiente, como resultado de las enmiendas a la ASU pueden existir “diferencias menores en los resultados de la información financiera entre los GAAP y los IFRS”:

- El IFRS 15 no permite la elección de política para la presentación de los impuestos a las ventas sobre una base neta.
- El IFRS 15 no prescribe la fecha de medición para la consideración que no es en efectivo.
- Las diferentes fechas asociadas con la aplicación que la entidad hace de (1) el expediente práctico para las modificaciones del contrato y (2) el término “contratos completados” para propósitos de transición.

La fecha efectiva de la ASU y los requerimientos de transición son los mismos que los contenidos en el nuevo estándar de ingresos ordinarios tal y como fue enmendado por la ASU 2015-14,⁵ la cual retrasa un año la fecha efectiva del nuevo estándar de ingresos ordinarios y permite la adopción temprana sobre una base limitada.

Nota del editor: Con la excepción de ciertas correcciones técnicas, la emisión de la ASU 2016-12 completa las deliberaciones que FASB realizó en el último año sobre las aclaraciones al nuevo estándar de ingresos ordinarios. Tales aclaraciones también incluyen las ASU recientemente emitidas relacionadas con la orientación del nuevo estándar de ingresos ordinarios sobre (1) valoraciones de principal-versus-agente⁶ y, (2) identificación de las obligaciones de desempeño y licencias.⁷

De acuerdo con ello, cuando implementen el nuevo estándar de ingresos ordinarios las entidades necesitarán valorar su transición hacia cada ASU, y también deben evaluar cómo las actividades del TRG y de la SEC pueden afectar su adopción del nuevo estándar de ingresos ordinarios. Para información adicional sobre las reuniones del TRG, vea el [TRG Snapshot](#) de marzo de 2016, de Deloitte, que resume los problemas de implementación de ingresos ordinarios discutidos hasta la fecha, y el [TRG Snapshot](#) de abril de 2016, que discute la reunión que el TRG realizó en abril de 2016. Además, vea adelante el [apéndice](#), el cual destaca los comentarios recientes del personal de la SEC para que las entidades registradas SEC consideren en relación con revelaciones, registros de ciertas declaraciones de registro, y consultas con la Office of the Chief Accountant (OCA) de la SEC.

Cobrabilidad

Antecedentes

El Paso 1 del nuevo estándar de ingresos ordinarios (ASC 606-10-25-1(e)) requiere que la entidad valore si “es probable que la entidad recaudará sustancialmente toda la consideración a la cual tendrá derecho en intercambio por los bienes o servicios que serán transferidos al cliente.”⁸ El umbral de la cobrabilidad es valorado al inicio del contrato (y continuará siendo valorado si el umbral originalmente no fue logrado). Si la cobrabilidad no es probable, a la entidad no le estaría permitido reconocer los ingresos ordinarios según la ASC 606-10-25-7 a menos que se cumpla cualquiera de las condiciones siguientes:

- a. La entidad no tiene obligaciones restantes para transferir bienes o servicios al cliente, y toda, o sustancialmente toda, la consideración prometida por el cliente ha sido recibida por la entidad y no es reembolsable.
- b. El contrato ha sido terminado, y la consideración recibida del cliente no es reembolsable.

Durante las actividades de divulgación realizadas por FASB, los stakeholders señalaron que tenían preguntas acerca de cómo aplicar esta orientación en situaciones en las cuales (1) el contrato no satisface el requerimiento de probabilidad y (2) la entidad recibe del cliente consideración por el desempeño de la entidad hasta la fecha. De manera específica, algunos stakeholders le pidieron a FASB que aclare si pueden ser reconocidos ingresos ordinarios cuando una porción de la consideración es recaudada, el contrato es legalmente válido, y la entidad es capaz de reducir su exposición ante el riesgo de crédito (e.g., la entidad puede dejar de proporcionar bienes o servicios si el cliente no paga). Además, otros stakeholders encontraron difícil determinar si, bajo ciertas circunstancias, el contrato había sido terminado (i.e., si se había satisfecho la segunda condición señalada arriba).

⁵ FASB Accounting Standards Update No. 2015-14, *Revenue From Contracts With Customers (Topic 606): Deferral of the Effective Date*.

⁶ Para información adicional, vea el [Heads Up](#) de marzo 22, 2016, de Deloitte.

⁷ Para información adicional, vea el [Heads Up](#) de abril 15, 2016, de Deloitte.

⁸ La ASU adicionó la reacción “sustancialmente todos” al texto contenido en la ASC 606-10-25-1(e).

Nota del editor: Las entidades necesitarán aplicar juicio importante en la interpretación de la nueva frase “sustancialmente todo” contenida en la ASC 606-10-25-1(e). los nuevos ejemplos de la ASU (ASC 606-10-55-95 hasta 55-98L) ayudan a que las entidades apliquen esta orientación.

Determinaciones clave de la ASU

La ASU adiciona un tercer criterio a la ASC 606-10-25-7 (ASC 606-10-25-7 (c)) señalando que si no se satisfacen los criterios contenidos en la ASC 606-10-25-7, los ingresos ordinarios pueden ser reconocidos si (1) la entidad ha transferido al cliente el control de los bienes o servicios con los cuales está relacionada la consideración recibida, (2) la entidad ha dejado de transferir bienes y servicios adicionales y según el contrato no está obligada a transferir cualesquiera bienes o servicios adicionales, y (3) “la consideración recibida del cliente es no reembolsable.”

Nota del editor: Durante las actividades de divulgación que realizó FASB en relación con las enmiendas propuestas, los stakeholders expresaron preocupaciones acerca de la determinación de si el contrato está terminado, incluyendo situaciones en las cuales la entidad deja de entregarle al cliente bienes o servicios porque el cliente no ha hecho los pagos según el contrato. Por ejemplo, algunos stakeholders observaron que no estaba claro si el proceso de la entidad para la búsqueda de los pagos en mora del cliente sugeriría que tal contrato no ha sido terminado (y por consiguiente no darían satisfacción al criterio para el reconocimiento de los ingresos ordinarios según la ASC 606-10-25-7(b)).

Más que aclarar cuándo el contrato ha sido terminado (tal aclaración a menudo está sujeta a interpretación legal), FASB adicionó la ASC 606-10-25-7(c). Sin embargo, al valorar si existe la obligación para entregar bienes o servicios adicionales, la entidad tiene que analizar de manera cuidadosa los términos contractuales y en algunos casos puede necesitar obtener una interpretación legal.

La ASU también adicionó a la ASC 606 orientación para la implementación con el fin de ayudarles a las entidades a determinar si la cobrabilidad es probable según el paso 1 del nuevo estándar de ingresos ordinarios (i.e., según la ASC 606-10-25-1(e)). Por ejemplo, la ASC 606-10-55-3A y 55-3B observa que el objetivo de la valoración de la cobrabilidad es que las entidades determinen si hay una transacción importante entre la entidad y el cliente. Además, esta orientación aclara que la evaluación de la cobrabilidad:

- Es una valoración de si el cliente tiene la intención y la capacidad para pagar la consideración prometida por los bienes o servicios que la entidad transferirá (y por los cuales la entidad recibirá sustancialmente toda esta consideración) más que una valoración de si recaudará del cliente la consideración por todos los bienes y servicios contenidos en el contrato (i.e., por el precio total de la transacción).
- “No necesariamente está basada en la capacidad e intención del cliente para pagar toda la cantidad de la consideración prometida por toda la duración del contrato.” Por consiguiente para valorar la cobrabilidad según el paso 1, la entidad puede mirar un subconjunto de bienes y servicios identificado en el contrato; sin embargo, la ASC 606-10-25-3 especifica que si la entidad concluye que el contrato de ingresos ordinarios satisface todos los criterios del paso 1 (i.e., incluyendo que la cobrabilidad sea probable), “lo restante de la orientación contenida en [el nuevo estándar de ingresos ordinarios] tiene que ser aplicado a **todos** los bienes o servicios contenidos en el contrato” (añadido el énfasis).
- Involucra juicio porque es, en parte, una “valoración prospectiva”; por consiguiente, al realizar esta valoración la entidad debe considerar todos los hechos y circunstancias, incluyendo sus prácticas de negocio acostumbradas y su conocimiento de su cliente.

Además, la ASU señala en la ASC 606-10-55-3C que con base en los términos del contrato o con base en las prácticas de negocio acostumbradas, la entidad puede concluir que su exposición ante el riesgo de crédito del cliente ha sido reducida a una cantidad más baja que la consideración total prometida según el contrato. Sin embargo, la ASU observa que la entidad no debe considerar la toma de posesión cuando evalúe su capacidad para mitigar su riesgo de crédito. Ejemplos de factores que pueden mitigar el riesgo de crédito incluyen:

- *Términos de pago* – La ASU cita casos en los cuales el cliente está requerido a pagar la consideración antes que la entidad transfiera bienes o servicios al cliente. La ASU observa que tales pagos anticipados “no estarían sujetos a riesgo de crédito.”
- *El derecho y la capacidad para dejar de transferir bienes o servicios adicionales según el contrato por circunstancias en las cuales el cliente falla en pagar cuando los pagos sean debidos* – La cobrabilidad sería valorada con base en la consideración de los bienes y servicios que serían transferidos al cliente. La ASU señala que, como resultado, “si el cliente falla en desempeñar tal y

como está prometido y en consecuencia, la entidad respondería... mediante no transferir al cliente bienes o servicios adicionales, la entidad no consideraría la probabilidad del pago por los bienes o servicios que no serán transferidos según el contrato.”

Nota del editor: Dos miembros de la Junta objetaron la emisión de la ASU, principalmente a causa de la decisión de FASB de rechazar mover la valoración de la cobrabilidad del paso 1 al paso 5 del nuevo modelo de ingresos ordinarios (i.e., cambiarla de un criterio para evaluar si el contrato con el cliente existe a uno usado para determinar cuándo reconocer los ingresos ordinarios). Esos miembros de la Junta consideraron que, a diferencia de los US GAAP actuales, los cambios propuestos no permitirían que las entidades reconozcan los ingresos ordinarios sobre una base de efectivo. Como resultado, las enmiendas propuestas continuarían llevando a situaciones en las cuales la entidad registraría un pasivo por el cual no existe obligación (i.e., sería reconocido un pasivo por efectivo recibido del cliente pero la obligación relacionada estaba satisfecha a causa de que los bienes y servicios fueron transferidos).

Las enmiendas de la ASU tienen la intención de ayudar a la entidad a aplicar la orientación de la valoración de la cobrabilidad en circunstancias en las cuales la entidad puede limitar su exposición ante el riesgo de crédito del cliente a una cantidad que es menor que la consideración total según el contrato. Sin embargo, la orientación enmendada no es equivalente a la orientación sobre la base de efectivo según los GAAP existentes. En consecuencia, en su valoración de la cobrabilidad según el nuevo estándar de ingresos ordinarios, la entidad muy probablemente necesitaría usar significativamente más juicio y encontrará más complejidades que según los GAAP actuales (particularmente si usa la base de efectivo según los GAAP actuales porque la cobrabilidad para algunos contratos no esté razonablemente asegurada).

Presentación de impuestos a las ventas e impuestos similares recaudados de los clientes

Antecedentes

Según el paso 3 del nuevo estándar de ingresos ordinarios, el precio de la transacción es la “cantidad de consideración a la cual la entidad espera tener derecho en intercambio por transferirle al cliente los bienes o servicios prometidos, excluyendo las cantidades recaudadas a nombre de terceros.” Los stakeholders han cuestionado si los impuestos a las ventas e impuestos similares (“impuestos a las ventas”) deben ser excluidos del precio de la transacción cuando tales impuestos sean recaudados a nombre de las autoridades tributarias.

El nuevo estándar de ingresos ordinarios proporciona orientación sobre la valoración de si la entidad es el principal o un agente⁹ en la transacción y, por consiguiente, si los impuestos a las ventas deben ser presentados bruto o neto de los ingresos ordinarios. El análisis es complicado adicionalmente por los impuestos a las ventas en cada jurisdicción tributaria (lo cual incluiría todos los niveles de tributación en las jurisdicciones gubernamentales tanto locales como extranjeras), especialmente para las entidades que operan en un número importante de jurisdicciones.

Determinaciones clave de la ASU

La ASU permite que las entidades excluyan del precio de la transacción todos los impuestos a las ventas que sean valorados por una autoridad gubernamental y que sean “impuestos a y concurrentes con una transacción específica que produzca ingresos ordinarios y recaudados por la entidad provenientes del cliente (por ejemplo, ventas, uso, valor agregado, y algunos impuestos al consumo).” Sin embargo, tal elección de política de contabilidad no aplica a los impuestos valorados sobre “los recibos brutos totales de la entidad o impuestos durante el proceso de abastecimiento de inventario.” La entidad que elige excluir los impuestos a las ventas está requerida a proporcionar las revelaciones de política de contabilidad contenidas en la ASC 235-10-50-1 hasta 50-6.

Nota del editor: La orientación alinea el alcance de los impuestos a las ventas contenido en el nuevo estándar de ingresos ordinarios con el contenido en la ASC 605-45-15-2(e). Además, la entidad que no elige presentar todos los impuestos a las ventas sobre una base neta estaría requerida a valorar, por cada jurisdicción tributaria, si es el principal o un agente en la transacción del impuesto a las ventas y presentaría los impuestos a las ventas sobre una base bruta si es el principal en la jurisdicción y sobre una base neta si es un agente.

⁹ Vea la FASB Accounting Standards Update No. 2016-08, *Principal Versus Agent Considerations (Reporting Revenue Gross Versus Net)*, y el [Heads Up](#) de marzo 22, 2016, de Deloitte.

Consideración que no es en efectivo

Antecedentes

Cuando proporciona bienes o servicios, la entidad puede recibir de sus clientes consideración que no es en efectivo (e.g., bienes, servicios, acciones). El paso 3 del nuevo estándar de ingresos ordinarios requiere que las entidades incluyan en el precio de la transacción al valor razonable de la consideración que no es en efectivo. Además, la orientación establece que los cambios en el valor razonable de la consideración que no es en efectivo por razones diferentes a su forma estarían sujetos a la restricción de la consideración variable contenida en la ASC 606-10-32-11 hasta 32-13.

Durante las actividades de divulgación que realizó FASB, los stakeholders señalaron que no tenían clara la fecha de medición en la determinación del valor razonable de la consideración que no es en efectivo recibida en un contrato con un cliente. Además, cuestionaron la aplicabilidad de la restricción de la consideración variable cuando los cambios en el valor razonable de la consideración que no es en efectivo se deban tanto a (1) su forma (e.g., cambios del precio de la acción atribuibles a condiciones del mercado), como a (2) otras razones diferentes a su forma (e.g., acciones adicionales que puedan deberse con base en un evento contingente).

Determinaciones clave de la ASU

La ASU define la fecha de medición como la fecha del “inicio del contrato” y aclara que esta es la fecha en la cual se satisfacen los criterios contenidos en el paso 1 (i.e., los criterios contenidos en la ASC 606-10-25-1). Además, el precio de la transacción no incluye ningún cambio en el valor razonable de la consideración que no es en efectivo ocurridos luego de la fecha del inicio del contrato que sean debidos a su forma. Además, la ASU establece que si los cambios en la consideración que no es en efectivo se deben tanto a su forma como a otras razones diferentes a su forma, solo la variabilidad resultante de los cambios en el valor razonable que sean debidos a razones diferentes a la forma de la consideración se incluyen en el precio de la transacción como consideración variable (y esto también está sujeto a la restricción de la consideración variable).

Ejemplo – Consideración que no es en efectivo en la forma de acción común negociada públicamente

Como parte de un contrato de ingresos ordinarios con un cliente por la entrega de bienes, una entidad tiene derecho a recibir 500 acciones de las acciones comunes de su cliente cuando todos los bienes sean proporcionados al cliente. Además, si la entidad entrega todos los bienes dentro de 90 días, recibirá 100 acciones adicionales de las acciones comunes del cliente. Los cambios en el valor razonable de la consideración que no es en efectivo pueden variar entre la fecha del inicio del contrato y la entrega de los bienes como resultado de (1) la forma de la acción común (i.e., a causa de los cambios en el valor de mercado) y (2) razones diferentes a su forma (i.e., la cantidad de las acciones que la entidad recibirá puede variar a causa de que su entrega ocurre en 90 días).

La ASU aclara que el precio de la transacción incluiría como consideración variable (sujeto a la restricción de la consideración variable) solo los cambios en el valor razonable que sean debidos a razones diferentes a la forma de la consideración, la cual, en este ejemplo, es la cantidad de las acciones a ser recibidas por la entidad. En consecuencia, en este ejemplo, los incrementos o disminuciones en el valor de mercado de las acciones comunes no serían registrados como ajustes al precio de la transacción (i.e., ingresos ordinarios).

Además, algunos stakeholders le pidieron a la Junta aclarar cómo el valor razonable de la consideración que no es en efectivo debe ser medido a la fecha del inicio del contrato. Tal y como se observa en el párrafo 39 de las Bases para las conclusiones de la ASU, la Junta eligió no aclarar el proceso de medición porque considera que “el concepto de valor razonable existe en otras partes de la [ASC] 606,” y la entidad necesitará usar el juicio en la determinación del valor razonable.

Modificaciones del contrato y contratos completados en la transición

Antecedentes

Cuando inicialmente adopten el nuevo estándar de ingresos ordinarios, las entidades pueden aplicar el método de transición retrospectiva ya sea pleno o modificado. Cualquiera de esos métodos requiere que las entidades evalúen el impacto de las modificaciones del contrato antes de la fecha en la cual el nuevo estándar de ingresos ordinarios sea aplicado inicialmente. Según el nuevo estándar de ingresos ordinarios, la contabilidad subsiguiente para las modificaciones del contrato puede resultar en (1) un contrato separado, (2) la terminación de un contrato viejo y la creación de un contrato nuevo, y (3) un ajuste acumulado de puesta al día.

Durante las actividades de divulgación que realizó FASB, los stakeholders expresaron preocupaciones en relación con situaciones en las cuales la entidad aplica la orientación para la transición y tiene un volumen alto de contratos de clientes (especialmente contratos de larga duración) que pueden ser modificados frecuentemente. En particular, los stakeholders han cuestionado si los costos de valorar las modificaciones

anteriores a la adopción pueden exceder los beneficios a causa de la utilidad limitada de aplicar la orientación sobre la modificación del contrato a períodos anteriores a la fecha de la adopción inicial. Además, los stakeholders no estaban seguros acerca de cuándo un contrato es considerado completado para los propósitos de la transición.

Determinaciones clave de la ASU

La ASU proporciona un expediente práctico para las situaciones en las cuales la entidad usa el enfoque de transición retrospectivo para evaluar las modificaciones del contrato que ocurrieron antes del comienzo del primer período presentado. El expediente práctico no requiere que las entidades evalúen el impacto de cada modificación del contrato antes del comienzo del primer período presentado. La ASU adiciona la siguiente orientación a la ASC 606-10-65-1(f):

Para los contratos que fueron modificados antes del comienzo del primer período de presentación de reporte presentado de acuerdo con el [nuevo estándar de ingresos ordinarios], la entidad no necesita re-emitir retrospectivamente el contrato por esas modificaciones del contrato de acuerdo con la [ASC] 606-10-25-12 hasta 25-13. En lugar de ello, la entidad reflejará el efecto agregado de todas las modificaciones que ocurran antes del comienzo del primer período presentado de acuerdo con el [nuevo estándar de ingresos ordinarios] cuando:

- i. Identifique las obligaciones de desempeño satisfechas y no-satisfechas
- ii. Determine el precio de la transacción
- iii. Asigne el precio de la transacción a las obligaciones de desempeño satisfechas y no-satisfechas.

A las entidades también se les permite aplicar el expediente práctico si eligen el enfoque de transición retrospectivo modificado para las modificaciones del contrato a ya sea (1) todos los contratos a la fecha de la aplicación inicial o, (2) todos los contratos que no hayan sido completados a la fecha de la aplicación inicial. Cualquiera que sea el método de transición que se use, la entidad que elige aplicar el expediente práctico tiene que aplicarlo de manera consistente a todos los contratos y revelar el método que aplique.

Nota del editor: Nosotros consideramos que la orientación para la transición, tal y como fue enmendada, que aborda las modificaciones del contrato, tiene la intención de permitir que la entidad evalúe el contrato (y de acuerdo con ello asigne el precio de la transacción) con base en las obligaciones de desempeño que existan a la fecha de la aplicación inicial. Además, la entidad no necesitaría considerar los efectos que las modificaciones del contrato habrían tenido en los ingresos ordinarios reconocidos antes de la fecha de aplicación inicial del nuevo estándar de ingresos ordinarios. Esto es, la entidad puede usar la retrospectiva para determinar las obligaciones de desempeño y el precio de la transacción asociados con contratos en operación a la fecha de la aplicación inicial del nuevo estándar. Además, la cantidad del precio de la transacción asignado a las obligaciones de desempeño satisfechas o parcialmente satisfechas sería contabilizado como ajustes de transición (de acuerdo con el método de transición de la entidad), y las obligaciones de desempeño no-satisfechas serían reconocidas como ingresos ordinarios cuando el control sea transferido de acuerdo con el nuevo estándar de ingresos ordinarios.

La ASU también aclara que el contrato completado es uno en el cual todos (o sustancialmente todos) los ingresos ordinarios han sido reconocidos según la orientación aplicable de ingresos ordinarios antes que el nuevo estándar de ingresos ordinarios sea aplicado inicialmente.

Apéndice – Consideraciones adicionales para la transición de entidades registradas SEC

En mayo 5, 2016, Wesley Bricker, sub-contador de la OCA, [habló](#) en la 2016 Baruch College Financial Reporting Conference en New York City. El Sr. Bricker comentó sobre las actividades del período de transición relacionadas con varios estándares de contabilidad recientemente emitidos por FASB, incluyendo el nuevo estándar de ingresos ordinarios. Sus observaciones abordaron tres materias importantes de presentación de reportes e información que de manera amplia afectan a las entidades registradas SEC: (1) revelaciones según el SAB Topic 11.M¹⁰, (2) el requerimiento por estados financieros revisados contenidos en la declaración de registro, y (3) consultas con la OCA.

Revelaciones según el SAB Topic 11.M

El Sr. Bricker enfatizó la importancia de proporcionarles a los inversionistas revelaciones que expliquen el impacto que los nuevos estándares de contabilidad se espera tengan en los estados financieros de la entidad (“revelaciones de la transición”).¹¹ Tales revelaciones les proporcionan a los inversionistas la información necesaria para determinar los efectos de la adopción de un nuevo estándar y cómo la adopción afectará la comparabilidad de período a período. El Sr. Bricker resaltó la importancia de la “educación oportuna y del compromiso del inversionista” y presentó ejemplos de transiciones pasadas tanto exitosas como no-exitosas hacia nuevos estándares de contabilidad. Señaló que la revelación transparente de los impactos anticipados de un nuevo estándar en los múltiples períodos de presentación de reporte que preceden a su adopción ha impedido que los participantes en el mercado reaccionen de manera adversa ante los cambios de contabilidad importantes. De manera consistente con comentarios anteriores del personal de la SEC sobre las revelaciones de la transición,¹² el Sr. Bricker reiteró que “los inversionistas deben esperar que el nivel de las revelaciones se incremente en la medida en que las compañías realicen progresos en sus planes de implementación” en vinculación con los estándares recientemente emitidos.

Requerimiento de estados financieros revisados contenidos en la declaración de registro

Las entidades registradas que planean usar el método retrospectivo pleno de adopción expresaron preocupaciones acerca de los requerimientos para proporcionar estados financieros revisados para el primer trimestre en el cual el nuevo estándar de ingresos ordinarios sea adoptado pero antes de registrar la declaración de registro de la Forma S-3¹³. Si la entidad registrada elige el método retrospectivo pleno de adopción y subsiguientemente registra una declaración de registro que incorpora por referencia estados financieros intermedios que reflejan el impacto de la adopción del nuevo estándar de ingresos ordinarios, estaría requerida a revisar retrospectivamente sus estados financieros anuales contenidos en su Forma 10-K. Esos estados financieros incluirían un año más de estados financieros revisados retrospectivamente que el número de años que sería requerido si la entidad registrada no presentó una declaración de registro (el “cuarto año”).

Por ejemplo, una entidad registrada con final de año calendario adopta el nuevo estándar de ingresos ordinarios en enero 1, 2018, mediante usar el método retrospectivo pleno y registra su Forma 10-Q del primer trimestre en mayo 1, 2018. Si la entidad registrada presenta la Forma 3-S en junio 1, 2018, está requerida según la Forma S-3, Ítem 11(b), a revisar sus estados financieros retrospectivamente por los años que terminen en 2017, 2016, y 2015 dado que los estados financieros de esos años están requeridos en la declaración de registro. Si la entidad registrada no registró la Forma S-3, solo estaría requerida a revisar 2017 y 2016 retrospectivamente cuando registre su Forma 10-K del año 2018.

El Sr. Bricker señaló que el personal de la SEC es consciente de esas preocupaciones y reconoció que, si bien este requerimiento aplica a cualquier cambio retrospectivo, el “impacto generalizado del nuevo estándar de ingresos ordinarios amplifica el problema.” Anotó que el nuevo estándar de ingresos ordinarios se refiere a los PCGA actuales y por consiguiente contempla una excepción de impracticabilidad a la aplicación retrospectiva si, “después de hacer cada esfuerzo que sea razonable realizar,” la entidad registrada concluye que no es practicable aplicar el estándar retrospectivamente a todos los períodos que se requiere sean presentados en la declaración de registro.¹⁴ El Sr. Bricker enfatizó que la OCA está disponible para consulta.

Nota del editor: Nosotros entendemos que el personal de la SEC espera que las entidades registradas discutan con el personal de la SEC sus conclusiones en relación con la impracticabilidad, haciéndolo antes de registrar la declaración de registro en la cual concluyan que la aplicación retrospectiva para el “cuarto año” es impracticable.

¹⁰ SEC Staff Accounting Bulletin (SAB) No. 74 (Topic 11.M), “Disclosure of the Impact That Recently Issued Accounting Standards Will Have on the Financial Statements of the Registrant

When Adopted in a Future Period.”

¹¹ Vea SAB Topic 11.M.

¹² Para más información vea el [Heads Up](#) de diciembre 15, 2015, de Deloitte.

¹³ El Sr. Bricker se refirió al Ítem 11(b) de la Forma S-3, otras declaraciones de registro, tales como la Forma S-4, que incluyen requerimientos similares.

¹⁴ Vea ASC 250-10-45-9. Si bien las observaciones del Sr. Bricker solo se refirieron a la orientación contenida en la ASC 250-10-45-9(a), la ASC 250-10-45-9(b) y (c) también describen escenarios en los cuales la conclusión puede ser respaldada de que la aplicación retrospectiva es impracticable. Principalmente, la ASC 250-10-45-9(b) establece que, “La aplicación retrospectiva requiere supuestos acerca de la intención de la administración en un período anterior que no puede ser sostenida de manera independiente.” Y la ASC 250-10-45-9(c) establece que, “La aplicación retrospectiva requiere estimados importantes de cantidades, y es imposible distinguir de manera objetiva la información acerca de esos estimados que tanto: (1) Proporcione evidencia de circunstancias que existían en la(s) fecha(s) en la(s) cual(es) esas cantidades fueron reconocidas, medidas, o reveladas según aplicación retrospectiva, [y] (2) Habría estado disponible cuando fueron emitidos los estados financieros de ese período.”

Consultas con la OCA

El Sr. Bricker también sugirió que las entidades registradas consideren consultar con la OCA, especialmente cuando enfrenten “transacciones complejas o innovadoras para las cuales no exista orientación clara,” o cuando contemplen un tratamiento de contabilidad que se desvíe del tratamiento respaldado por el TRG. Observando que la OCA ya ha comenzado a dirigir consultas sobre la adopción del nuevo estándar de ingresos ordinarios, destacó algunas de sus decisiones recientes, incluyendo su:

- Objeción al reconocimiento de ingresos ordinarios en contratos “probables” (i.e., antes de la existencia de derechos y obligaciones de forzoso cumplimiento). El Sr. Bricker recordó a la audiencia que sería “inapropiado reconocer ingresos ordinarios por un contrato antes que el contrato exista con derechos y obligaciones de forzoso cumplimiento.”
- Objeción a la combinación de contratos con diferentes clientes (o sus partes relacionadas). Le recordó a la audiencia que “la orientación contenida en el Topic 606 de manera explícita limita qué contratos pueden ser combinados.”
- Respaldo a la aplicación continuada de la orientación actual sobre los contratos de pérdida. El Sr. Bricker señaló que no era intención de FASB “cambiar la práctica con relación a la oportunidad del reconocimiento de pérdidas para los contratos que estén dentro del alcance del Topic 605-35 (tal y como fue enmendado).”

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.

Technical Library y US GAAP Plus

[Biblioteca técnica y US GAAP Plus]

Deloitte tiene disponible, sobre la base de suscripción, el acceso a su biblioteca en línea de literatura sobre contabilidad y revelación financiera. Denominada Technical Library: The Deloitte Accounting Research Tool, la biblioteca incluye material de FASB, EITF, AICPA, PCAOB, IASB y SEC, además de los manuales de contabilidad propios de la SEC y los manuales de la SEC y otra orientación interpretativa de la contabilidad y de la SEC.

Actualizada cada día de negocios, Technical Library tiene un diseño intuitivo y un sistema de navegación que, junto con sus poderosas características de búsqueda, le permiten a los usuarios localizar rápidamente información en cualquier momento, desde cualquier computador. Además, los suscriptores de Technical Library reciben *Technically Speaking*, la publicación semanal que resalta las adiciones recientes a la librería. Para más información, incluyendo detalles sobre la suscripción y una demostración en línea, visite www.deloitte.com/us/techlibrary.

Además, asegúrese de visitar [US GAAP Plus](http://www.deloitte.com/us/gaapplus), 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 actualizaciones a la *FASB Accounting Standards Codification*™ así como también desarrollos de otros emisores del estándar y reguladores de los Estados Unidos, tales como PCAOB, AICPA, SEC, IASB y el IFRS Interpretations Committee. ¡Dele un vistazo hoy!

Heads Up es preparado por miembros de la National office 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 asesoría 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 © 2016 Deloitte Development LLC. Reservados todos los derechos.

Esta es una traducción al español de la versión oficial en inglés de **Heads Up – May 11, 2016 – Volume 23, Issue 14 – Refining Revenue. FASB Makes Narrow-Scope Amendments to Revenue Standard and Provides Practical Expedients** – 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.