



En este número

- [Antecedentes](#)
- [Determinaciones clave de la ASU 2018-07](#)
- [Fecha efectiva](#)
- [Transición y revelaciones relacionadas](#)

FASB simplifica la contabilidad para los acuerdos de pago basado-en-acciones a no-empleados

Por Sandie Kim, Sean May, y May Yu, Deloitte & Touche LLP

Antecedentes

En junio 20, 2018, FASB emitió la [ASU 2018-07](#),¹ que simplifica² la contabilidad para los pagos basados-en-acciones otorgados a no-empleados para bienes y servicios. Según la ASU, la mayoría de la orientación sobre tales pagos a no empleados estaría alineada con los requerimientos para los pagos basados-en-acciones a empleados.

Actualmente, los acuerdos de pago basado-en-acciones con empleados son contabilizados según la ASC 718,³ mientras que los pagos basados-en-acciones a no-empleados, emitidos por bienes y servicios, son contabilizados según la ASC 505-50. La ASC 505-50, antes de las enmiendas de la ASU, difiere de manera importante de la ASC 718. Las diferencias incluyen (pero no están limitadas a) la orientación sobre (1) la determinación de la fecha de medición (que generalmente es la fecha en la cual la medición de los pagos basados-en-acciones clasificados-como-patrimonio se vuelve fija), (2) la contabilidad por las condiciones del desempeño, (3) la capacidad de una entidad que no es pública para usar ciertos expedientes prácticos para la medición, y (4) la contabilidad para (incluyendo

¹ FASB Accounting Standards Update (ASU) No. 2018-07, *Improvements to Nonemployee Share-Based Payment Accounting*.

² La ASU fue emitida como parte de la iniciativa de simplificación de FASB, que tiene la intención de reducir el costo y la complejidad de los actuales US GAAP al tiempo que mantiene o mejora la utilidad de la información relacionada del estado financiero. En marzo 2016, la Junta emitió la ASU 2016-09, *Improvements to Employee Share-Based Payment Accounting* [Mejoramientos a la contabilidad del pago basado-en-acciones a empleados], también como parte de la iniciativa, para simplificar varios aspectos de la contabilidad de los acuerdos de pago basado-en-acciones a empleados. Se asume en este *Heads Up* que la entidad ha adoptado la ASU 2016-09.

³ *Titles of Topics and Subtopics in the FASB Accounting Standards Codification*, de Deloitte.

medición y clasificación) de los pagos basados-en-acciones luego de la consolidación de la concesión. La ASU elimina la mayoría de las diferencias, tal y como se describe adelante.



Conectando los puntos

En las Bases para las conclusiones, FASB discute la emisión de la orientación contenida en la ASC 505-50, señalando que las diferencias en la contabilidad para las recompensas a empleados y a no-empleados originalmente se basó “en el punto de vista de que hay una diferencia fundamental entre la relación que empleados y no-empleados tienen con la entidad que otorga las recompensas.” Sin embargo, la Junta concluyó que las recompensas otorgadas a empleadas son económicamente similares a las recompensas otorgadas a no-empleados y que por consiguiente no se justificaban dos modelos de contabilidad diferentes.

Determinaciones clave de la ASU 2018-07

Alcance

La ASU reemplaza la ASC 505-05 y amplía el alcance de la ASC 718 para incluir *todos* los acuerdos de pago basado-en-acciones relacionados con la adquisición de bienes y servicios de parte tanto de no-empleados como de empleados. Como resultado, la mayoría de la orientación contenida en la ASC 718 asociada con los pagos basados-en-acciones a empleados, incluyendo la mayoría de sus requerimientos relacionados con clasificación y medición, aplica a los acuerdos de pago basado-en-acciones a no-empleados.



Conectando los puntos

Actualmente, la ASC 505-50 proporciona orientación sobre la contabilidad para los pagos basados-en-acciones a no-empleados tanto (1) emitidos por el otorgante y (2) recibidos por el beneficiario. Según la ASC 505-50, la contabilidad del otorgante es similar a la del beneficiario (e.g., la determinación de la fecha de medición). Además de la contabilidad para los pagos basados-en-acciones a no-empleados por bienes y servicios, la ASC 505-50 proporciona orientación sobre la contabilidad del otorgante por los pagos basados-en-acciones emitidos como incentivos de ventas a clientes.

La entidad aplica la ASC 606 (una vez adoptada) a los pagos basados-en-acciones recibidos por un vendedor (beneficiario) de parte de un cliente (otorgante) en una transacción de ingresos ordinarios. Según la ASC 606-10-32-21, la entidad está requerida a medir el valor razonable estimado de la consideración que no es en efectivo, incluyendo los pagos basados-en-acciones, al inicio del contrato. La ASU enmienda la orientación contenida en la ASC 606-10-32-25 sobre la consideración por pagar a un cliente para ampliar el alcance de la forma de consideración para incluir los instrumentos de patrimonio otorgados junto con la venta de bienes o servicios. De acuerdo con ello, la ASU excluye del alcance de la ASC 718 los pagos basados-en-acciones emitidos como incentivos de venta a los clientes.

Si bien la ASC 606 aborda cómo reconocer los instrumentos de patrimonio otorgados como consideración por pagar al cliente, no proporciona orientación sobre la medición de tales instrumentos de patrimonio (incluyendo la fecha de medición). En su reunión realizada en diciembre 13, 2017, FASB señaló que considerará si adicionará tal orientación como parte de un proyecto de correcciones técnicas y mejoramientos. Nosotros consideramos que, en ausencia de requerimientos específicos, es razonable aplicar, por analogía, la ASC 606-10-32-21 hasta 32-23, que aborda la consideración que no es en efectivo *recibida* de un cliente. Además, según la ASC 606-10-32-26, “si la consideración por pagar a un cliente es un pago por un bien o servicio distinto recibido del cliente, entonces la entidad tiene que contabilizar la compra del bien o servicio de la misma manera que contabiliza las otras compras de proveedores.” De acuerdo con ello, si el pago basado-en-acciones es otorgado a un cliente como pago por un bien o servicio distinto recibido del cliente, la entidad debe aplicar la orientación contenida en la ASU 718 tal y como fue enmendada por la ASU.



Conectando los puntos

En las Bases para las conclusiones de la ASU, FASB aclaró que la ASC 718 aplica a los “instrumentos otorgados por bienes o servicios usados o consumidos en las operaciones propias del otorgante y no aplica a los instrumentos otorgados esencialmente para proporcionar financiación para el emisor.” La Junta incluyó este requerimiento como una medida anti-abuso para impedir que las entidades estructuren una transacción de pago basada-en-acciones como medio de obtención de capital y contabilizarla según la ASC 718 (particularmente su orientación sobre la clasificación).

Fecha de medición

Uno de los cambios más importantes según la nueva orientación está relacionado con la determinación de la fecha de medición, la cual generalmente es la fecha en la cual la medición de los pagos basados-en-acciones clasificados-como-patrimonio se vuelve fija. La ASU elimina la orientación contenida en la ASC 505-50 sobre la determinación de la fecha de medición para los acuerdos de pago basado-en-acciones a no-empleados. Más aún, para las recompensas clasificadas-como-patrimonio, la fecha de medición generalmente sería la fecha del otorgamiento.



Conectando los puntos

Según la ASC 505-50, la fecha de medición para los pagos basados-en-acciones a no-empleados que son clasificados como patrimonio es la primera fecha en la cual (1) el compromiso por el desempeño por la contraparte para ganar los instrumentos de patrimonio es alcanzado (un “compromiso de desempeño”) o (2) el desempeño de la contraparte está completo. Para que el compromiso de desempeño sea alcanzado, “des-incentivos suficientemente grandes para el no-desempeño” tienen que existir de manera que “el desempeño de la contraparte para ganar los instrumentos de patrimonio sea probable.” En la práctica, el compromiso de desempeño a menudo no es alcanzado antes de completar el desempeño, lo cual demora la fecha de medición hasta tanto el desempeño esté completo (i.e., las recompensas del no-empleado son re-medidas o “marcadas según el mercado” en cada período de presentación de reporte hasta que la concesión se haya consolidado). Según la ASU 2018-07, la medición de los pagos basados-en-acciones a no-empleados clasificados-como-patrimonio generalmente se fija en la fecha del otorgamiento, tal y como se define en la ASC 718. Este requerimiento afectaría de manera importante el costo reconocido por las recompensas a no-empleados emitidas por bienes y servicios.

Ejemplo 1

En enero 1, 20X1, la Entidad A participa en un acuerdo con una compañía de publicidad que presta servicios de mercadeo por los siguientes dos años en intercambio por 1,000 garantías [certificados] clasificadas-como-patrimonio. Las garantías consolidan la concesión al final de los dos años (i.e., cuando los servicios de mercadeo estén completos). De acuerdo con la ASC 505-50, la fecha de medición es determinada que sea la fecha en que la compañía de publicidad complete los servicios de mercadeo (diciembre 31, 20X2) dado que no existen des-incentivos suficientemente grandes para el no-desempeño. Los servicios de mercadeo son prestados proporcionalmente durante el período de dos años, y la mitad de los servicios había sido prestada a diciembre 31, 20X1.

La medida basada-en-el-valor-razonable de las garantías en enero 1 20X1; diciembre 31, 20X1; y diciembre 31, 20X2 es \$10, \$12, y \$14, respectivamente. Los siguientes asientos de diario ilustran el reconocimiento según la ASC 505-50 y la ASU 2018-07:

Asiento de diario	ASC 505-50	ASU 2018-07
Diciembre 31, 20X1		
Gastos de mercadeo	6,000	5,000
Capital adicional pagado [Additional paid-in-capital (APIC)]	6,000	5,000
	Para registrar los gastos de mercadeo con base en la medida basada-en-el-valor razonable a diciembre 31, 20X1 (1,000 garantías x \$12 medida basada-en-el-valor razonable x 50% por 1 de 2 años de servicios prestados).	Para registrar el gasto de mercadeo con base en la medida basada-en-el-valor-razonable a la fecha-del-otorgamiento x 50% por 1 de 2 años de servicios prestados)
Diciembre 31, 20X2		
Gasto de mercadeo	8,000	5,000
APIC	8,000	5,000
	Para registrar el gasto de mercadeo con base en la medida basada-en-el-valor-razonable a diciembre 31, 20X2 [(1,000 garantías x \$14 medida basada-en-el-valor-razonable x 100% de servicios prestados) - \$6,000 gastos de mercadeo previamente reconocidos]	Para registrar el gasto de mercadeo con base en la medida basada-en-el-valor-razonable a la fecha-del-otorgamiento [(1,000 garantías x \$10 medida basada-en-el-valor-razonable x 100% de servicios prestados) - \$5,000 gastos de mercadeo previamente reconocidos].

La siguiente tabla resume el costo anual y acumulado reconocido según la 505-50 y la ASU 2018-07:

Gasto de mercadeo	ASC 505-50	ASU 2018-07
20X1	\$ 6,000	\$ 5,000
20X2	8,000	5,000
Total	\$ 14,000	\$ 10,000

Condiciones para la consolidación de la concesión

Definiciones enmendadas

Si bien la mayoría de recompensas a no-empleados son emitidas en intercambio por servicios, puede haber casos en los cuales tales recompensas sean emitidas por bienes. De acuerdo con ello, la ASU 2018-07 enmienda la definición de "consolidación de la concesión" para incorporar las condiciones de consolidación de la concesión vinculadas a la entrega de bienes (además de servicios) y usa el término "período de consolidación de la concesión del no-empleado" más que "período de servicio requerido" para describir el período en el cual los bienes servicios requeridos del no-empleado son proporcionados.



Conectando los puntos

Cuando las recompensas a no-empleados son intercambiadas en una combinación de negocios, es importante que la entidad determine qué porción de las recompensas de reemplazo es atribuida a la “consolidación de la concesión previa-a-la-combinación” (y por consiguiente incluida en la consideración transferida) y qué porción es atribuida a la “consolidación de la concesión posterior-a-la-combinación” (y por consiguiente reconocida en el período posterior-a-la-combinación). La ASU 2018-07 incluye ejemplos que ilustran cómo el adquirente que ha proporcionado recompensas de reemplazo a no-empleados de la adquirida atribuiría tales recompensas de reemplazo a la consolidación de la concesión previa-a-la-combinación y a la consolidación de la consolidación posterior-a-la-combinación.

Según la ASC 718, las condiciones de servicio y de desempeño son condiciones de consolidación de la concesión, mientras que las condiciones del mercado son incorporadas en la medición basada-en-el-valor-razonable de los pagos basados-en-acciones. La ASU 2018-07 extiende las condiciones para incorporar las características de las recompensas a no-empleados. De acuerdo con ello, la ASU expande la definición de una condición de servicio para incluir “un no-empleado que entrega bienes o presta servicios al otorgante durante el período de consolidación de la concesión” y la definición de una condición de desempeño para incluir el “desempeño del beneficiario si tal desempeño está de acuerdo con los términos de la recompensa y únicamente se relaciona con las operaciones (o actividades) propias del otorgante.



Conectando los puntos

Si bien la ASC 505-50 proporciona orientación sobre las “condiciones de desempeño de la contraparte,” no discute ni define las condiciones de servicio. Sin embargo, reconociendo el costo de los bienes o servicios del no-empleado según la ASC 505-50, la entidad puede en la práctica tratar ciertas condiciones de consolidación de la concesión de la contraparte como condiciones de servicio si son más similares a las condiciones tipo-servicio que a las condiciones de desempeño de la contraparte. Dado que las condiciones de consolidación de la concesión de las recompensas de no-empleados pueden no ser similares a las de las recompensas de empleados (e.g., empleo por un período especificado), la entidad tiene que usar juicio importante para determinar cuáles condiciones son más parecidas a las condiciones tipo-servicio y cuáles son más parecidas a las condiciones tipo-desempeño. Por ejemplo, las condiciones de consolidación de la concesión para ciertas recompensas a no-empleados pueden estar vinculadas a tareas y actividades específicas (e.g., promover los productos de la entidad en un número definido de eventos) más que a la prestación de un servicio por un período especificado. En tales circunstancias, esas tareas y actividades específicas pueden representar condiciones tipo-servicio en lugar de condiciones de desempeño de la contraparte. Tal y como se discute [adelante](#), el tratamiento contable de las condiciones de desempeño de la contraparte según la ASC 505-50 son significativamente diferentes de las de las condiciones tipo-servicio.

Según la ASU 2018, la entidad todavía necesitaría aplicar juicio en la determinación de si la condición de consolidación de la concesión de un no-empleado es una condición de servicio o una condición de desempeño. Para que satisfaga la definición de una condición de desempeño, el requerimiento de consolidación de la concesión tiene que estar relacionado con las operaciones o actividades del otorgante, no con las del beneficiario. Por consiguiente, ciertas tareas y actividades que el no-empleado tenga que realizar (e.g., servicios de control de calidad que incluyen una valoración de un número mínimo de localizaciones cada año) para consolidar la concesión en recompensas pueden ser caracterizadas como condiciones de servicio porque no están relacionadas solamente con las operaciones o actividades propias del otorgante. Sin embargo, la importancia de distinguir entre tales condiciones puede no ser tan grande según la ASU como lo es según la orientación actual dado que la entidad que elige estimar pérdidas (vea la discusión [adelante](#)) valoraría la probabilidad de que serán satisfechas las condiciones tanto de servicio como de desempeño.

Ejemplo 2

La Entidad B le otorga 100 garantías a un distribuidor que no es un cliente (i.e., es un vendedor). Las garantías consolidarán la concesión en la medida en que el distribuidor proporcione productos de B a 20 de sus localizaciones por dos años. Además, si el distribuidor genera \$100 en ventas para B durante ese período de dos años, consolidarán la concesión 100 garantías adicional. Si bien el mantenimiento de los productos de B en 20 de las localizaciones del distribuidor y la generación de \$100 millones en ventas para B ambas están relacionadas con el desempeño del distribuidor, B necesitaría valorar si cada condición de consolidación es una condición de servicio o una condición de desempeño. Según la ASC 505-50, B puede razonablemente concluir que mantener sus productos en 20 de las localizaciones del distribuidor es una condición tipo-servicio y que lograr \$100 millones en ventas para ganar garantías adicionales es una condición de desempeño de la contraparte. Según la ASU, B puede razonablemente llegar a conclusiones similares. Si bien el logro de \$100 millones en ventas para B está asociado con el servicio y el desempeño del distribuidor, tal desempeño está relacionado solamente con las operaciones propias de B. En contraste, mantener los productos de B en 20 de las localizaciones del distribuidor puede no estar relacionado solamente con las operaciones propias de B y por consiguiente ser tratado como una condición de servicio.

Tratamiento de las condiciones de desempeño

El tratamiento de las condiciones de desempeño del pago basado-en-acciones al no-empleado según la ASU 2018-07 es significativamente diferente del de según la orientación existente. Al reconocer el costo de las recompensas del no-empleado, la entidad generalmente está impedida por la ASC 505-50 de considerar si es probable que las condiciones de desempeño serán satisfechas. Más aún, si la cantidad y los términos de las recompensas del no-empleado dependen de condiciones de desempeño de la contraparte, la entidad mide cualquier costo reconocido con base en el “valor razonable agregado más bajo entonces corriente” de las recompensas en cada período de presentación de reporte hasta que las condiciones de desempeño sean “conocidas” (i.e., logradas). Esto a menudo puede resultar en un escenario en el cual el valor razonable agregado más bajo es cero y no se reconoce costo hasta tanto las condiciones de desempeño sean logradas, incluso si las obligaciones de desempeño se esperan sean logradas. Muchos *stakeholders* consideran que tal resultado de contabilidad no refleja la economía de las transacciones de pago basado-en-acciones y que las entidades deben reconocer los costos cuando los bienes o servicios relacionados sean proporcionados y las recompensas se espera consoliden la concesión, de manera similar al reconocimiento del costo por un pago que fue hecho en efectivo. Según la ASU, la orientación sobre las recompensas del no-empleado con condiciones de desempeño está alineada con la de la ASC 718. De acuerdo con ello, la entidad está requerida a reconocer cualquier costo con base en el resultado probable de las condiciones de desempeño.

Ejemplo 3

En enero 1, 20X1, la Entidad C participa en un contrato con una compañía de publicidad que presta servicios de mercadeo en intercambio por un honorario en efectivo. Los servicios de mercadeo son completados en diciembre 31, 20X1. El costo asociado con el honorario en efectivo es reconocido cuando los servicios de mercadeo son prestados. Además, si C logra \$100 millones en ventas durante un período de un año luego que los servicios sean prestados (enero 1, 20X2 hasta diciembre 31, 20X2), la compañía de publicidad recibirá 100 garantías clasificadas-como-patrimonio. La Entidad C concluyó que es **probable** que logrará \$100 millones en ventas por el período de un año, y logra la meta de ventas en diciembre 31, 20X2. Según la ASC 505-50, C no reconocerá ningún costo asociado con las garantías (el valor razonable agregado más bajo es cero hasta tanto se logra la condición de desempeño) cuando los servicios de mercadeo sean prestados. Más aún, el costo de las garantías será reconocido cuando o si el nivel de ventas es logrado con base en la medida basada-en-el-valor-razonable de las garantías en la fecha del logro. Como resultado, cualquier costo asociado con las garantías es reconocido luego que los servicios de mercadeo hayan sido prestados. Según la ASU, C reconoce la medida basada-en-el-valor-razonable a la fecha-del-otorgamiento de las garantías más temprano que como lo haría según la orientación actual dado que el logro del objetivo de ventas es probable. Además, C generalmente reconocería el costo cuando los servicios de mercadeo sean prestados.

Ejemplo 3 (continuación)

La medida basada-en-el-valor razonable de las garantías en enero 1, 20X1; diciembre 31, 20X1; y diciembre 31, 20X2, es \$10, \$12, y \$14 respectivamente, los siguientes asientos de diario ilustran el reconocimiento según la ASC 505-50 y la ASU 2018-07:

Asiento de diario	ASC 505-50	ASU 2018-07
Diciembre 31, 20X1	No se registra asiento dado que el valor razonable agregado más bajo es cero hasta tanto la condición de desempeño es lograda.	1,000
Gasto de mercadeo		
APIC		1,000
Diciembre 31, 20X2	1,400	1,400
Gasto de mercadeo		
APIC		
	Para registrar el gasto de mercadeo con base en la medida basada-en-el-valor razonable a diciembre 31, 20X2 (100 garantías x \$14 medida basada-en-el-valor razonable).	Para registrar el gasto de mercadeo con base en la medida basada-en-el-valor razonable a la fecha-del-otorgamiento dado que es probable que la condición de desempeño será lograda (100 garantías x \$10 medida basada-en-el-valor razonable).

La siguiente tabla resume el costo anual y acumulado reconocido según la ASC 505-50 y la ASU 2018-07:

Gasto de mercadeo	ASC 505-50	ASU 2018-07
20X1	\$ ---	\$ 1,000
20X2	1,400	---
Total	\$ 1,400	\$ 1,000

Pérdidas [Forfeitures]*

Tal y como en el caso de las recompensas a empleado, la ASU 2018-17 permite que la entidad haga una elección de política para toda la entidad para todas las recompensas de no-empleados para ya sea (1) estimar las pérdidas o (2) reconocer las pérdidas cuando ocurran. La elección de política es independiente de la elección de política de la entidad para las recompensas a empleados. Si la entidad elige estimar las pérdidas, debe reconocer el costo de las recompensas de no-empleados con base en su estimado de las recompensas para las cuales los bienes se espere sean entregados o el servicio se espere sea prestado, y la entidad debe revisar su estimado según sea apropiado.



Conectando los puntos

La política de pérdidas de la entidad está asociada solamente con las condiciones de servicio dado que la entidad tiene que valorar la probabilidad y puede no hacer una elección de política para las condiciones de desempeño.⁴ Sin embargo, tal y como se observó arriba, a diferencia de las condiciones de servicio de empleados, las condiciones de consolidación de la concesión de no-empleado pueden no estar vinculadas a la prestación de servicio para un período específico. La entidad necesitará usar el juicio para determinar si su política de

* Las pérdidas a las cuales aquí se hace referencia son la pérdida o el abandono de algo como una sanción por mal comportamiento (N del t).

⁴ En las Bases para las conclusiones de la ASU 2016-09, FASB señala, "La Junta concluyó que la elección de política de contabilidad para las pérdidas aplica solamente a las condiciones de servicio. Para la recompensa con una condición de desempeño, la entidad continuaría valorando en cada período de presentación de reporte si es probable que la condición de desempeño será lograda."

pérdidas aplica a ciertas condiciones de consolidación de la concesión de no-empleados, dado que puede no ser obvio si tales condiciones son condiciones de servicio o condiciones de desempeño.

Además, el número de beneficiarios de recompensa a no-empleados puede no ser importante en relación con los beneficiarios de la recompensa a empleados (las cuales a menudo constan de grandes conjuntos de empleados). Consecuentemente, puede haber insuficientes datos históricos de pérdidas, los cuales pueden hacer difícil que la entidad estime cómo muchas recompensas de no-empleados serán pérdidas. En tales circunstancias, la entidad puede concluir que cada no-empleado cumplirá su contrato y que no se estima que se perderán recompensas. Sin embargo, la entidad puede razonablemente estimar pérdidas con base en datos históricos de pérdidas si el volumen de los proveedores que no son empleados es grande y los no-empleados son similares. Por ejemplo, una entidad puede otorgar pérdidas a empleados de un tercero que es una compañía asesora de administración que consolida la concesión si los beneficiarios prestan servicios de asesoría por un período especificado. En esta situación la entidad puede ser capaz de usar datos históricos de pérdidas para estimar las pérdidas si los beneficiarios funcionan de una manera similar a los empleados de la entidad.

Manera y período del reconocimiento del costo

Si bien el costo total reconocido por las recompensas de no-empleados cambiaría según la ASU 2018-07, la manera y el(os) período(s) para el reconocimiento del costo no cambiarán. La ASU incorpora cierta orientación sobre el reconocimiento proveniente de la ASC 505-50 hasta ASC 718; por lo tanto, cualquier costo reconocido por pagos basados-en-acciones a no-empleados continuará siendo reconocido según otra orientación de contabilidad aplicable como si el otorgante paga efectivo. Esto es, la ASC 718 según la ASU no prescribe el(os) período(s) o la manera (i.e., capitalizar, llevar al gasto) en el cual los pagos basados-en-acciones a no-empleados será(n) reconocido(s). Más aún, la entidad debe reconocer un activo o un gasto (o reversar un costo previamente reconocido) en el(os) mismo(s) período(s) y de la misma manera que como si la entidad hubiera pagado efectivo por los bienes o servicios. De acuerdo con ello, la entidad reconoce el costo de las recompensas de no-empleados “cuando obtiene los bienes o cuando los servicios son recibidos.”



Conectando los puntos

Según la ASC 718, el costo de compensación generalmente es reconocido proporcionalmente durante el período de servicio requerido (o proporcionalmente durante múltiples períodos de servicio requeridos). Dada la naturaleza de las recompensas a no-empleados, el reconocimiento proporcional durante el período de servicio puede no necesariamente ser apropiado. De acuerdo con ello, la ASU retiene el principio contenido en la ASC 505-50 de que cualquier activo o gasto debe ser reconocido en el(os) mismo(s) período(s) y de la misma manera que como si el otorgante hubiera pagado efectivo. La Junta decidió que aclaración o requerimientos adicionales relacionados con la atribución no son necesarios porque “la retroalimentación proveniente de los esfuerzos de divulgación señaló que esta área no poseía una preocupación importante o crearía una cantidad importante de confusión” y que “hay ausencia de este tipo de orientación específica para los costos pagados en efectivo.”

La entidad tiene que usar el juicio en la determinación de la atribución del costo dado que puede no estar vinculado directamente a las condiciones de consolidación de la concesión a no-empleado. La entidad podría otorgar recompensas proporcionalmente a un vendedor que presta servicios, pero para los cuales la consolidación de la concesión esté vinculada solamente al nivel de desempeño. Por ejemplo, un vendedor podría prestar servicios asociados con un centro de llamadas proporcionalmente con el tiempo, pero la consolidación de la concesión de las recompensas podría estar vinculada con la solución de problemas dentro de cierto período. De manera similar, las recompensas podrían ser proporcionadas a no-empleados por bienes, pero la consolidación de la concesión podría no estar vinculada a la entrega de bienes. Por ejemplo, una recompensa a no-empleado emitida por bienes puede

consolidar la concesión si menos del 1 por ciento de todos los bienes entregados en un período especificado son defectuosos.

Además, la entidad está requerida según la ASC 718 a elegir, como su política de contabilidad para las recompensas a empleados que tengan programaciones de consolidación de la concesión por grados y que solo contengan condiciones de servicio (i.e., no condiciones de desempeño o de mercado) reconocer el costo de compensación sobre una base de línea recta durante el período de servicio requerido por cualquiera de los siguientes:

- Cada porción de consolidación de la concesión por separado de la recompensa como si la recompensa fuera, en sustancia, múltiples recompensas.
- Toda la recompensa (i.e., durante el período de servicio requerido de la última porción de la recompensa que consolide la concesión por separado).

Según la ASU, la elección de política continúa estando limitada a las recompensas a empleados.

Conectando los puntos

La ASC 505-05 no proporciona orientación explícita sobre el(os) período(s) o sobre la manera del reconocimiento del costo y en consecuencia no permite que las entidades hagan una elección de política similar para las recompensas que consoliden la concesión por grados. En la práctica, algunas entidades pueden hacer analogía de la orientación contenida en la ASC 718 y seleccionado una política de contabilidad para las recompensas de no-empleados con programas de consolidación de la concesión por grados cuando tales recompensas fueron por servicios (de manera similar a la elección de política descrita arriba para las recompensas a empleados). Si bien la ASU 2018-07 limita la elección de política a las recompensas a empleados, no proporciona orientación prescriptiva sobre el reconocimiento del costo para las recompensas a no-empleados. De acuerdo con ello, la entidad debe evaluar cuidadosamente los hechos y circunstancias asociados con sus recompensas a no-empleados para determinar el reconocimiento apropiado del costo.

Medición basada-en-el-valor-razonable

Según la ASC 505-50, las recompensas de pago basado-en-acciones a no-empleados son medidas al valor razonable de ya sea la consideración recibida (i.e., el valor razonable de los bienes o servicios recibidos) o de los instrumentos de patrimonio emitidos, cualquiera que sea medible más confiablemente. En la práctica, tales recompensas generalmente son medidas con base en el valor razonable de los instrumentos de patrimonio emitidos. Según la ASU 2018-07, las recompensas a no-empleados siempre son medidas con base en el valor razonable⁵ de los instrumentos de patrimonio emitidos, de una manera consistente con la medición para las recompensas a empleados. Esto es, el objetivo de la medición basada-en-el-valor-razonable para las recompensas a no-empleados estaría alineado con el de para las recompensas a empleados. Sin embargo, al calcular la medición basada-en-el-valor-razonable de las opciones de acciones para no-empleados e instrumentos similares, la entidad puede elegir con base en recompensa-por-recompensa usar el término contractual como el término esperado.



Conectando los puntos

Según la ASC 718, la entidad mide las opciones de acciones para empleados mediante usar un término esperado que tiene en cuenta los efectos del ejercicio esperado de los empleados y el comportamiento de la terminación del empleo posterior a la consolidación de la concesión. El término esperado es usado porque las opciones de acciones para empleados difieren de las opciones transferibles o negociables “en que los empleados no pueden vender (o cubrir) sus opciones de acciones – solo las pueden ejercer; a causa de eso, los empleados generalmente ejercen sus opciones antes del final del término contractual de las opciones.” Sin embargo, determinar el término esperado para las recompensas a no-empleados podría ser desafiante porque las entidades pueden no tener suficientes datos históricos relacionados con cualquier comportamiento temprano del ejercicio de los no-empleados, particularmente si las recompensas a empleados no son otorgadas frecuentemente. Además, las recompensas de opciones de acciones a no-empleados pueden no ser ejercidas antes del

⁵ En ciertas circunstancias, a las entidades que no son públicas se les permite calcular el valor o el valor intrínseco. Vea adelante la discusión de los [expedientes prácticos de la entidad que no es pública](#).

final del término contractual si no contienen ciertas características que típicamente se encuentran en las recompensas de opciones de acciones a empleados (i.e., no-transferibilidad, no-posibilidad de ser cubiertas, y truncamiento del término contractual a causa de la terminación del servicio posterior a la consolidación de la concesión). Dadas esas potenciales diferencias entre las recompensas a empleados y a no-empleados, la ASU permite que la entidad elija sobre una base de recompensa-por-recompensa usar el término contractual como el término esperado para las recompensas a no-empleados. Si la entidad elige no usar el término contractual para una recompensa particular, la entidad estima el término esperado. Sin embargo, cuando estima el término esperado, la entidad no-pública puede hacer una elección de política de contabilidad para aplicar un expediente práctico para estimar el término esperado para las recompensas que satisfagan ciertas condiciones (vea discusión adelante). Si el expediente práctico es elegido, la entidad aplicaría la política a todas las recompensas que califiquen para las cuales la entidad haya primero elegido no usar el término contractual como el término esperado.

Expedientes prácticos de la entidad no-pública

Mientras que la ASC 505-50 no ofrece expedientes prácticos para las entidades no-públicas para que midan las recompensas a no-empleados, la ASU 2018-07 permite que tales entidades usen los mismos expedientes prácticos proporcionados para las recompensas a empleados.

Valor calculado

Según la ASC 718, una entidad no-pública generalmente está requerida a usar el “valor calculado” para medir sus opciones de acciones e instrumentos similares otorgados a empleados si no es capaz de razonablemente estimar el valor razonable de tales recompensas porque no es practicable para ella estimar la volatilidad esperada del precio de su acción. El valor calculado es una medida que usa la volatilidad histórica de un índice apropiado de sector de industria en lugar de la volatilidad esperada del precio de la acción de la entidad. Según la ASU, el expediente práctico relacionado con el valor calculado es extendido a las recompensas a no-empleados y necesita ser aplicado consistentemente a las recompensas tanto de empleados como de no-empleados.



Conectando los puntos

En la práctica, muchas entidades no-públicas pueden no haber usado el valor calculado para sus recompensas a empleados dado que a menudo es practicable estimar la volatilidad esperada del precio de acción de una entidad no-pública con base en las volatilidades esperadas de entidades públicas similares.

Valor intrínseco

Según la ASU, la elección de política de contabilidad permite que las entidades no-públicas midan todas las recompensas de pago basadas-en-acciones clasificadas-como-pasivo a su valor intrínseco en lugar de a valor razonable es extendida a las recompensas a no-empleados. Si la entidad ya ha elegido aplicar el expediente práctico a las recompensas a empleados, esa elección aplicaría también a las recompensas a no-empleados (i.e., este expediente práctico tiene que ser aplicado consistentemente a las recompensas tanto a empleados como a no-empleados). La elección debe ser hecha a partir de la adopción de la ASU.

Término esperado

Tal y como se observó anteriormente, la ASU permite que la entidad haga una elección recompensa-por-recompensa para usar el término contractual como el término esperado. Si la entidad no elige usar el término contractual, estima el término esperado. Sin embargo, tal y como ocurre en el caso de las recompensas a empleados, la ASU permite que la entidad no-pública elija, como expediente práctico, estimar el término esperado para las opciones de acciones a no-empleados y recompensas similares que satisfagan las condiciones contenidas en la ASC 718-10-30-20B.⁶ El expediente práctico es una

⁶ La ASC 718-10-30-20B establece que la “entidad no-pública que elige aplicar el expediente práctico... aplicará el expediente práctico a la opción de acciones o recompensa similar que tenga todas las características siguientes:

elección de política de contabilidad de toda la entidad que tiene que ser aplicada consistentemente a las recompensas tanto de empleados como de no-empleados. Además, si es elegido, el expediente práctico tiene que ser aplicado a todas las recompensas a no-empleados que satisfagan las condiciones contenidas en la ASC 718-10-30-20B y para las cuales la entidad no eligió usar el término contractual como el término esperado. Según el expediente práctico, el término esperado generalmente es esperado como el punto medio entre el período de consolidación de la concesión del no-empleado y el término contractual de la recompensa.⁷

Ejemplo 4

La Entidad D participa en un contrato con una compañía de publicidad que presta servicios de mercadeo en intercambio por garantías. De acuerdo con los términos de la recompensa, el número de garantías ganadas dependerá del precio de mercado de las acciones comunes de D cuando los servicios de mercadeo sean completados. Para esta recompensa, D elige no usar el término contractual como el término esperado. Además, D ha hecho una elección de política de contabilidad para toda la entidad para usar el expediente práctico para estimar el término esperado para las recompensas que satisfagan las condiciones requeridas. Por consiguiente, D revisa la orientación contenida en la ASC 718-10-30-20B para determinar si debe usar el expediente práctico para estimar el término esperado. Dado que las garantías incluyen una condición de mercado, el expediente práctico no puede ser aplicado, y D tiene que estimar el término esperado.

Clasificación

La orientación contenida en la ASC 718 sobre la clasificación de las recompensas de pago basado-en-acciones a empleado también aplica a las recompensas a no-empleados según la ASC 505-50 antes que consoliden la concesión. Sin embargo, según la ASC 505-50, las recompensas a no-empleados se vuelven sujetas a otra orientación contenida en los US GAAP que generalmente aplica a los instrumentos financieros (e.g., ASC 815) una vez que el desempeño está completo (i.e., las recompensas consolidan la concesión). En contraste, las recompensas a empleados permanecen dentro del alcance de la ASC 718 (incluso después que consoliden la concesión) a menos que sean modificadas luego que el tenedor deje de ser un empleado (excepto según una reestructuración de patrimonio que satisfaga ciertos criterios). Dado que la ASU 2018-07 alinea la clasificación del tratamiento de las recompensas a empleados y a no-empleados, las recompensas a no-empleados generalmente permanecen dentro del alcance de la ASC 718 a menos que sean modificadas luego que las recompensas consoliden la concesión y el no-empleado ya no esté proporcionando bienes y servicios (excepto según una reestructuración de patrimonio que satisfaga ciertos criterios). Una excepción, sin embargo, es la recompensa a un no-empleado que es otorgada en la forma de un instrumento convertible y originalmente estuvo dentro del alcance de la ASC 718. Tal recompensa está sujeta a otra orientación contenida en los US GAAP una vez que consolida la concesión, incluyendo la ASC 470-20.



Conectando los puntos

Según los actuales US GAAP, ciertas recompensas a no-empleados que sean clasificadas como patrimonio según la ASC 505-50 satisfacen la definición de un instrumento financiero derivado según la ASC 815. De acuerdo con ello, una vez que el desempeño está completo, serían clasificadas como un pasivo derivado y re-medidas a valor razonable a través de ganancias en cada período de presentación de reporte. Según la ASU, tales recompensas generalmente continúan siendo clasificadas como patrimonio a menos que sea modificado según se describe arriba.

Revelación

FASB decidió no adicionar requerimientos específicos de revelación para los acuerdos de pago basados-en-acciones a no-empleados porque las revelaciones existentes en la ASC 718 son suficientes. Revelaciones separadas serían requeridas “en la extensión en que las diferencias en las características de las recompensas hagan que la revelación separada sea importante para el entendimiento del uso que la entidad hace de la compensación basada-en-acciones.”

- La opción de acciones o recompensa similar es otorgada al dinero.
- El beneficiario tiene solo un tiempo limitado para ejercer la opción (típicamente 30-90 días) si el beneficiario ya no proporciona bienes o termina el servicio después de la consolidación de la concesión.
- El beneficiario solo puede ejercer la recompensa. El beneficiario no puede vender o cubrir la recompensa.
- La recompensa no incluye una condición de mercado.”

⁷ Una excepción al uso del punto medio es una recompensa que tiene un período implícito de consolidación de la concesión y una obligación de desempeño que no es probable que sea satisfecha. En esta circunstancia, el término esperado es el término contractual.

Fecha efectiva

Para las entidades de negocio públicas,⁸ las enmiendas contenidas en la ASU 2018-07 son efectivas para los años fiscales que comiencen después de diciembre 15, 2018, incluyendo los períodos intermedios dentro de esos años fiscales. Para todas las otras entidades, las enmiendas son efectivas para los años fiscales que comiencen después de diciembre 15, 2019, y los períodos intermedios dentro de los años fiscales que comiencen después de diciembre 15, 2020. La adopción temprana es permitida si los estados financieros todavía no han sido emitidos (para las entidades de negocio públicas) o todavía no han sido hecho disponibles para emisión (para todas las otras entidades), pero no antes de la fecha de adopción de la entidad de la ASC 606. Si la adopción temprana es elegida, todas las enmiendas contenidas en la ASU que apliquen tienen que ser adoptadas en el mismo período. Además, si la adopción temprana es elegida en un período intermedio, cualesquiera ajustes deben ser reflejados al comienzo del año fiscal que incluya ese período intermedio.

Transición y revelaciones relacionadas

La ASU 2018-07 generalmente requiere que la entidad use un enfoque de transición retrospectivo modificado, con un ajuste de efecto acumulado a ganancias retenidas al comienzo del año fiscal para (1) todas las recompensas a no-empleados clasificadas-como-pasivo que no hayan sido liquidadas a la fecha de adopción y (2) todas las recompensas a no-empleados clasificadas-como-patrimonio para las cuales la fecha de medición no haya sido establecida. En la aplicación del enfoque de transición retrospectivo modificado:

- Las determinaciones de transición de la ASU no aplican a las recompensas clasificadas-como-patrimonio para las cuales la fecha de medición previamente fue establecida según la ASC 505-50 a causa de la existencia de un compromiso de desempeño o porque el desempeño fue incompleto.
- Puede ser difícil para algunas entidades determinar la medida basada-en-el-valor-razonable a la fecha-de-otorgamiento de las recompensas clasificadas-como-patrimonio a no-empleados. La ASU por consiguiente requiere que las recompensas clasificadas-como-patrimonio (para las cuales la fecha de medición previamente no haya sido establecida) sea re-medida con base en la medida basada-en-el-valor-razonable a la fecha-de-adopción.
- La entidad aplica la orientación sobre las modificaciones de una recompensa desde la clasificación de pasivo hacia patrimonio (i.e., la recompensa de pasivo no-liquidado tal y como es medida a la fecha de adopción sería reclasificada a patrimonio) para determinar el ajuste del efecto-acumulado a patrimonio para las recompensas no-liquidadas que actualmente estén clasificadas como pasivo pero que serán clasificadas como patrimonio según la ASU.
- La entidad no debe ajustar la base de los activos que incluya costos de pago basado-en-acciones a no-empleados si los activos son completados (e.g., inventario de bienes terminados o activos fijos para los cuales la amortización haya comenzado).

Sin embargo, si una entidad no-pública cambia su medición de las recompensas a no-empleados al valor calculado en lugar de una medida basada-en-el-valor-razonable, la ASU requiere que la entidad use el enfoque prospectivo.



Conectando los puntos

En la aplicación del enfoque de transición retrospectivo modificado, la entidad está requerida a ajustar la base de cualesquiera activos que incluyan costos de pago basado-en-acciones de no-empleados si los activos no están completos. Por ejemplo, cualquier cambio en los costos del pago basado-en-acciones a no-empleados resultante de la adopción de la ASU 2018-07 que sean capitalizables como parte de activos en construcción o en progreso requerirán que la entidad ajuste esos saldos del activo.

Además, si bien un cambio en la medición asociada con el uso del valor calculado es aplicado retrospectivamente, la entidad debe aplicar otros cambios a su enfoque de medición

⁸ FASB mantuvo las definiciones actuales contenidas en la ASC 718 de una "entidad pública" y de una "entidad no-pública" para uso en la determinación de si el expediente práctico de la entidad no-pública puede ser elegido. Sin embargo, la entidad determinará la fecha efectiva de la ASU con base en si satisface la definición que el glosario maestro de la ASC tiene respecto de la "entidad de negocios pública."

mediante usar el enfoque de transición retrospectivo modificado. Por ejemplo, la entidad no-pública que haya elegido aplicar el expediente práctico en la determinación del término esperado debe aplicar ese enfoque de medición revisado cuando mida las recompensas sujetas a transición en la fecha efectiva.

En el primer año intermedio y fiscal de adopción, la entidad está requerida a revelar lo siguiente:

- La naturaleza de y la razón para el cambio en principio de contabilidad.
- El efecto acumulado del cambio en ganancias retenidas (u otros componentes de patrimonio o de activos netos) en el estado de posición financiera al comienzo del período de adopción.

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
- 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 Dbriefs](http://www.deloitte.com/us/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://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 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 © 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 6 – Junio 21, 2018 – FASB Simplifies the Accounting for Share-Based Payment Arrangements With Nonemployees**– 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.