



En este número

- [Introducción](#)
- [Juicios importantes](#)
- [Obligaciones de desempeño](#)
- [Costos del contrato](#)
- [Desagregación de ingresos ordinarios](#)
- [Saldos del contrato](#)
- [Obligaciones de desempeño que permanecen](#)
- [Expedientes prácticos](#)
- [Transición](#)
- [Pensando por adelantado](#)

Comentarios de la SEC reflejan los esfuerzos de las entidades registradas para la implementación de la ASC 606

Por Kaycee Dolan, Susan Fennedy, Eric Knachel, y Rob Moynihan, Deloitte & Touche LLP

Introducción

Las entidades de negocio públicas [public business entities (PBEs)] con final de año calendario adoptaron el nuevo estándar de ingresos ordinarios, de FASB (ASC 601¹) en el primer trimestre de 2018.² Si bien algunas compañías hicieron cambios importantes a sus estados financieros, el efecto de los nuevos requerimientos fue menos importante para otras. Sin embargo, todas las entidades fueron afectadas por la orientación nueva y modificada del estándar sobre la revelación cuantitativa y cualitativa, lo cual de manera importante incrementó la cantidad de información revelada acerca de las actividades de ingresos ordinarios y las transacciones relacionadas.

Este *Heads Up* (1) proporciona una breve vista de conjunto de los requerimientos de revelación para las PBE según el nuevo estándar de ingresos ordinarios, (2) resalta algunos temas clave relacionados con la aplicación de la ASC 606 (relacionados con requerimientos de contabilidad y revelaciones) que observamos en nuestra revisión de aproximadamente 100 comentarios del personal de la SEC emitidos hasta la fecha, y (3) presenta ejemplos de esos comentarios. Las entidades se pueden beneficiar de la evaluación de las tendencias que observamos en nuestra revisión. Para una discusión comprensiva del nuevo estándar de ingresos ordinarios, vea [A Roadmap to Applying the New Revenue Recognition Standard](#) (la "Hoja de ruta sobre ingresos ordinarios"), de Deloitte. También vea el *Heads Up* de julio 11, 2018, de Deloitte, para una discusión más detallada de los requerimientos de revelación según el nuevo estándar de ingresos ordinarios.

¹ FASB Accounting Standards Codification (ASC) Topic 606, *Revenue From Contracts With Customers*.

² Las PEB que reportan según los US GAAP estaban requeridas a adoptar el nuevo estándar de ingresos ordinarios para los períodos anuales de presentación de reportes (incluyendo los períodos intermedios de presentación de reportes dentro de esos períodos anuales) comenzando después de diciembre 15, 2017. La adopción temprana fue permitida para los períodos de presentación de reportes (incluyendo los períodos intermedios) que comiencen después de diciembre 15, 2016. Para las no-PEB, el nuevo estándar de ingresos ordinarios es efectivo para los períodos anuales comenzando después de diciembre 15, 2018, y los períodos intermedios de presentación de reportes dentro de los períodos anuales de presentación de reportes que comiencen después de diciembre 15, 2019. La adopción temprana también es permitida para las no-PBE.



Puntos clave

- Algunos temas notables identificados durante nuestra revisión de los comentarios de la SEC son:
 - La revelación de juicios importantes, incluyendo la identificación de las obligaciones de desempeño, la determinación y asignación del precio de transacción, y la identificación de la medida de progreso.
 - Las revelaciones requeridas relacionadas con las obligaciones de desempeño (e.g., la oportunidad del reconocimiento de los ingresos ordinarios y el análisis de principal-versus-agente).
 - Las revelaciones de las conclusiones para capitalizar los costos del contrato y el método de amortización relacionado.

Tales temas representaron, respectivamente, aproximadamente 35 por ciento, 20 por ciento, y 15 por ciento del total públicamente disponible de comentarios de la ASC 606 que recibimos.

- En muchos casos, si bien los comentarios escritos de manera específica indagaron acerca de las revelaciones (y solicitaron más de ellas), observamos que la razón subyacente para los comentarios fue que la posición de contabilidad tomada por las entidades registradas puede no haber sido clara para el personal a partir de la revisión de las revelaciones proporcionada, o pueden haber sido consideradas potencialmente inapropiadas.
- Según la ASC 605,³ los temas comunes de atención del personal de la SEC en las revisiones de registros incluyen: (1) revelaciones, (2) acuerdos de elementos múltiples, (3) consideraciones de principal-versus-agente, y (4) reconocimiento de ingresos ordinarios para contratos de largo plazo tipo-construcción y tipo-producción (vea [SEC Comment Letters — Including Industry Insights](#), de Deloitte). Si bien la terminología y la orientación para esos temas ha cambiado como resultado de la ASC 606, el personal parece estar centrándose en tipos similares de problemas según el nuevo estándar de ingresos ordinarios.

Juicios importantes

Requerimientos de revelación

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

- “La entidad tiene que revelar los juicios, y los cambios hechos en los juicios, hechos en la aplicación de la orientación contenida en [la ASC 606] que de manera importante afecten la determinación de la cantidad y oportunidad de los ingresos ordinarios provenientes de contratos con clientes. En particular, la entidad tiene que explicar los juicios, y los cambios en los juicios, usados en la determinación de ambos de los siguientes:
 - a. La oportunidad de la satisfacción de las obligaciones de desempeño (vea los párrafos 606-10-50-18 hasta 50-19).
 - b. El precio de transacción y las cantidades asignadas a las obligaciones de desempeño (vea el párrafo 606-10-50-20).”
- “Para las obligaciones de desempeño que la entidad satisface con el tiempo, la entidad tiene que revelar ambos de los siguientes:
 - a. Los métodos usados para reconocer los ingresos ordinarios (por ejemplo, una descripción de los métodos de output o de los métodos de input usados y cómo esos métodos son aplicados).
 - b. Una explicación de por qué los métodos usados proporcionan una representación fiel de la transferencia de los bienes o servicios.”
- “Para las obligaciones de desempeño satisfechas en un punto en el tiempo, la entidad tiene que revelar los juicios importantes hechos en la evaluación de cuándo el cliente obtiene el control de los bienes o servicios prometidos.”

³ FASB Accounting Standards Codification Topic 605, *Revenue Recognition*.

- “La entidad tiene que revelar información acerca de los métodos, inputs, y supuestos usados para todos los siguientes:
 - a. Determinación del precio de transacción, lo cual incluye, pero no está limitado a, estimar la consideración variable, ajustar la consideración por los efectos del valor del dinero en el tiempo, y la medición de la consideración que no es en efectivo.
 - b. Valoración de si el estimado de la consideración variable está restringido.
 - c. Asignación del precio de transacción, incluyendo la estimación de los precios de venta independientes de los bienes o servicios prometidos y la asignación de descuentos y consideración variable a una parte específica del contrato (si es aplicable).
 - d. Medición de las obligaciones por devoluciones, reembolsos, y otras obligaciones similares.”

Retroalimentación recibida de la SEC

En el 13th Annual Life Sciences Accounting & Reporting Congress, realizada en marzo 21, 2017, el SEC Chief Accountant Wesley Bricker [señaló](#) que, dado que dos acuerdos no son idénticos, los preparadores deben ir más allá de la comparación con las políticas de contabilidad de sus pares para entender plenamente cada transacción subyacente de manera que puedan aplicar los principios contenidos en la ASC 606. Además, observó que los preparadores necesitan identificar los hechos pertinentes y los juicios relacionados que tienen que ser revelados según el nuevo estándar de ingresos ordinarios.

De manera consistente con los comentarios del Sr. Bricker, el personal de la SEC parece estar centrándose en las revelaciones de los juicios importantes. A la fecha, parece que más del 35 por ciento de las cartas del personal de la SEC sobre la ASC 606 públicamente disponibles se relacionan con las revelaciones de los juicios importantes. Esos comentarios se pueden dividir en las siguientes cuatro categorías amplias, las cuales serán discutidas en las secciones siguientes: (1) identificación de las obligaciones de desempeño, (2) determinación del precio de transacción, (3) asignación del precio de transacción, y (4) identificación de la medida de progreso.

Identificación de las obligaciones de desempeño

Muchos de los comentarios del personal de la SEC sobre juicios importantes se relacionan con la identificación de las obligaciones de desempeño. Esos comentarios incluyen solicitudes de revelación adicional de los juicios importantes hechos en la identificación de las obligaciones de desempeño y a menudo cuestionan lo apropiado de las obligaciones de desempeño identificadas. Por ejemplo, en al menos un caso, el personal cuestionó si los servicios de mantenimiento, respaldo, y garantía representaron una sola obligación de desempeño. Además, observamos que el personal se ha centrado en contratos con promesas para proporcionar a un cliente múltiples bienes y servicios y ha cuestionado la conclusión de si tales bienes y servicios son obligaciones de desempeño distintas de acuerdo con la ASC 606-10-25-19 hasta 25-22. A continuación se presentan extractos de ejemplos de tales comentarios.

Ejemplos de comentarios de la SEC

- Usted señala que sus obligaciones de desempeño de suscripción constan de licencias, PCS, y derechos a entrega continuada de actualizaciones no especificadas, lanzamientos y parches importantes. Por favor proporciónenos su análisis de cómo usted determinó que era apropiado combinar esas promesas en una obligación de desempeño, con referencia a la ASC 606-10-25-19 hasta 25-21.

Ejemplos de comentarios de la SEC (continuación)

- Por favor proporciónenos la siguiente información en relación con sus contratos que incluyen una licencia perpetua y servicios de alojamiento y revise sus revelaciones en cuanto sea apropiado:
 - Aclárenos si usted ha determinado si la licencia perpetua y el servicio de alojamiento son una obligación de desempeño combinada y proporciónenos su análisis. Haga referencia a la ASC 606-10-25-21.
 - Si la licencia perpetua y el servicio de alojamiento son una obligación de desempeño combinada, díganos el período de tiempo durante el cual usted está reconociendo ingresos ordinarios por la obligación de desempeño combinada. Si este período es más largo que su período inicial de alojamiento, por favor explique la base para esta determinación.
 - Díganos si usted ha identificado el derecho material como una obligación de desempeño separada. Si usted ha combinado el derecho material con la licencia perpetua y el servicio de alojamiento, por favor díganos cómo usted hizo esta determinación. Haga referencia a la ASC 606-10-55-42.
 - Díganos el período de tiempo durante el cual usted está reconociendo ingresos ordinarios por su derecho material. Si este período comienza antes del tiempo en que los servicios adicionales de alojamiento son proporcionados o cuando el derecho material expira, por favor explíquenos la base para esta determinación. Haga referencia a la ASC 606-10-55-42.

Determinación del precio de transacción

Otro tema de juicio importante según el nuevo estándar de ingresos ordinarios es la determinación del precio de transacción, y como resultado, el personal ha centrado su atención en las revelaciones acerca de cómo se hace tal determinación, particularmente las relacionadas con la consideración variable. El personal ha cuestionado a las entidades registradas sobre los múltiples tipos de consideración variable y ha solicitado información adicional acerca de cómo, y en qué extensión, tal consideración ha sido incluida en el precio de transacción. Además, el personal ha cuestionado si la consideración variable estaba restringida y, si es así, los juicios importantes que se hicieron en la determinación de la restricción y cuándo la restricción será eliminada. A continuación, se proporcionan ejemplos de tales comentarios.

Ejemplos de comentarios de la SEC

- Observamos en su revelación que sus ventas del sistema de energía solar incluyen garantías de desempeño que representan una forma de consideración variable y son reconocidas como ajustes a los ingresos ordinarios. Por favor ayúdenos a entender mejor su contabilidad para esos potenciales pagos de bonos y/o daños liquidados. En este sentido, con base en su revelación, no está claro para nosotros si esas cantidades se incluyen como parte de su estimado de su precio de transacción al comienzo del acuerdo y luego son revaloradas al final de cada período de presentación de reporte. Haga referencia a la ASC 606-10-32-5 hasta 32-10 y a la ASC 606-10-32-14.
- Por favor ayúdenos a entender mejor cómo usted refleja la consideración en la forma de un interés no-controlante como parte de su precio de transacción. En este sentido, aclárenos cuáles cantidades se incluyen en su estimado del valor razonable al inicio del contrato y por qué cualquier utilidad asociada con el interés no-controlante es diferida. Refiérase a la ASC 606-10-32-21 hasta 32-24.
- Usted señala que usted no ofrece reembolsos, rebajas, créditos u otras formas de consideración variable; sin embargo, usted también señala que el precio de transacción incluye estimados de consideración variable. Por favor aclare la naturaleza de la consideración variable incluida en sus contratos. Refiérase a la ASC 606-10-32-5 hasta 32-7 y la ASC 606-10-50-20.
- Usted revela... que cada... Lista certificada tiene una política de devolución de 30 días. Por favor díganos cómo usted ha considerado esta política de devolución en la determinación del precio de transacción en esos acuerdos. Refiérase a la ASC 606-10-32-5 hasta 32-9.
- Por favor proporciónenos su análisis en relación con los pagos hechos a socios. Describa en detalle la naturaleza de esos pagos y adicionalmente aclare cuando los pagos son clasificados como gastos de mercadeo y cuando los pagos son reconocidos como una reducción en los ingresos ordinarios. Refiérase a la ASC 606-10-32-25 y 26.

Ejemplos de comentarios de la SEC (continuación)

- Observamos que usted restringe los estimados de la consideración variable. Por favor explíquenos los juicios usados en la valoración de si un estimado de consideración variable está restringido. En este sentido, describanos los factores que resultaron en la restricción de la consideración variable y cómo la restricción será resuelta. Además, díganos cómo consideró la ASC 606-10-50-17 y 50-20 relacionada con las revelaciones de los juicios importantes usados en la determinación del precio de transacción.
- En su revelación de los ingresos ordinarios del producto... usted señala que usted estima la consideración variable usando el método más probable. Por favor díganos por qué es apropiado aplicar este método, más que el método del valor esperado. Vea la ASC 606-10-32-8. Además, díganos dónde ha hecho usted las revelaciones especificadas en la ASC 606-10-50-12b o su consideración para proporcionar esta revelación.

Además, la ASC 606-10-55-65 y 55-65A proporciona una excepción a la inclusión de ciertas regalías basadas-en-ventas o basadas-en-uso en la determinación del precio de transacción, señalando que los ingresos ordinarios relacionados con regalías basadas-en-ventas o basadas-en-uso relacionados con una licencia de propiedad intelectual (PI) deben ser reconocidos al último de cuando (1) la “venta o uso subsiguiente ocurre” o (2) la “obligación de desempeño con la cual alguna o todas las regalías basadas-en-ventas o basadas-en-uso que han sido asignadas han sido satisfechas (o parcialmente satisfechas),” provisto que la licencia de PI es “el elemento predominante con el cual la regalía se relaciona.” Nosotros observamos que el personal de la SEC ha cuestionado la aplicación de la ASC 606-10-55-65 a ciertos acuerdos de regalías basadas-en-ventas o basadas-en-uso en los cuales la licencia de PI está combinada con otros bienes y servicios y si, en tales acuerdos, la licencia de PI es “el elemento predominante con el cual se relacionan las regalías.”

Asignación del precio de transacción

Otro centro de atención de los comentarios de personal de la SEC sobre juicios importantes se relaciona con la asignación del precio de transacción. El personal les ha pedido a las entidades registradas que amplíen sus revelaciones acerca de los juicios importantes, incluyendo los “métodos, inputs, y supuestos” inherentes en el proceso de asignación. Por ejemplo, el personal ha solicitado que las entidades registradas mejoren sus revelaciones para aclarar que una obligación de desempeño representa una serie y el método usado para asignar consideración a cada bien o servicio distinto contenido en la serie. Además, el personal ha cuestionado cómo las entidades registradas determinaron el precio de venta independiente de un bien o servicio, incluyendo cómo las entidades registradas consideraron el rango de transacciones en la determinación del precio de venta independiente. Ejemplos de tales comentarios se incluyen a continuación.

Ejemplos de comentarios de la SEC

- Nosotros observamos... que sus contratos satisfacen los requerimientos de asignación contenidos en la ASC 606-10-32-40. En futuros registros, por favor amplíe su revelación de la naturaleza de su obligación de desempeño para aclarar que su obligación de desempeño es una serie y cómo usted asigna consideración variable a cada servicio distinto contenido en la serie.
- Por favor díganos por qué el precio de venta independiente del software típicamente es estimado usando el enfoque residual y cómo usted satisface uno de los criterios contenidos en la ASC 606-10-32-34(c). En la extensión en que usted haya determinado que el precio de venta de su software es altamente variable; por favor proporciónenos una discusión cuantitativa, comprensiva, de tal variabilidad para respaldar sus conclusiones.
- Observamos las cantidades mínimas y máximas; sin embargo, para nosotros no está claro cómo usted consideró las transacciones dentro de este rango. Por favor proporciónenos más detalles de su análisis. En este sentido, por favor díganos si un número importante de transacciones cae dentro de una porción más pequeña de este rango. Refiérase a la ASC 606-10-32-34(c).
- Por favor revele los métodos, inputs y supuestos usados para asignar los honorarios del servicio de transacción cargado al distribuidor de autos por las obligaciones de desempeño identificadas. Refiérase a la ASC 606-10-50-20c.

Identificación de la medida de progreso

Para las obligaciones de desempeño satisfechas con el tiempo, el personal de la SEC les ha recordado a las entidades registradas satisfacer los requerimientos contenidos en la ASC 606-10-50-18 para revelar: (1) “los métodos usados para reconocer ingresos ordinarios” y (2) “una explicación de por qué los métodos usados proporcionan una representación fiel de la transferencia de bienes o servicios.” A continuación, se referencia un ejemplo de tal comentario.

Ejemplos de comentarios de la SEC

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

Obligaciones de desempeño

Requerimientos de revelación

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

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

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

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

Retroalimentación recibida de la SEC

Además de los comentarios relacionados con los juicios importantes inherentes en la identificación de las obligaciones de desempeño tal y como se discutió arriba, el personal de la SEC también ha emitido comentarios relacionados con ciertos requerimientos de revelación (según la ASC 606-10-50-12) para las obligaciones de desempeño identificadas. Esos comentarios se pueden categorizar en cuatro temas principales: (1) oportunidad del reconocimiento de ingresos ordinarios, (2) términos de pago importantes, (3) componentes de financiación importantes, y (4) consideraciones de principal-versus-agente. Esos temas se discuten a continuación.

Oportunidad del reconocimiento de ingresos ordinarios

Una de las consideraciones clave relacionadas con la oportunidad del reconocimiento de ingresos ordinarios según el nuevo estándar de ingresos ordinarios es si una obligación de desempeño es satisfecha en un punto en el tiempo o con el tiempo. Por ejemplo, en un escenario en el cual una entidad registrada está construyendo un activo para un cliente mediante el uso de las especificaciones del cliente, el personal de la SEC ha cuestionado cómo la entidad registrada consideró los criterios contenidos en la ASC 606-10-25-27 hasta 25-29 en la determinación de si los ingresos ordinarios deben ser reconocidos en un punto en el tiempo o con el tiempo. Además, el personal ha emitido comentarios relacionados con la identificación del punto en el tiempo apropiado en el cual reconocer los ingresos ordinarios. A continuación, se ofrece un ejemplo de tal comentario.

Ejemplos de comentarios de la SEC

- Para las ventas hechas mediante sus canales indirectos de distribución, por favor aclare si la obligación de desempeño de proporcionar licencias de software es satisfecha a partir del envío o cuando el software es hecho disponible para descarga, para sus socios indirectos de distribución o para el usuario final. Díganos cómo usted consideró la orientación contenida en la ASC 606-10-25-30 y en la ASC 606-10-55-58C en la determinación del punto en el tiempo en el cual usted reconoce ingresos ordinarios y revele cualesquiera juicios importantes hechos en la evaluación de cuándo el control es transferido. Refiérase a la ASC 606-10-50-19.

Términos de pago importantes

El personal de la SEC ha solicitado que las entidades registradas revelen los términos de pago importantes (e.g., cuándo el pago típicamente es debido, si la cantidad de la consideración es variable, y si la consideración variable típicamente está restringida). Adelante se reproduce un ejemplo de tal solicitud.

Ejemplos de comentarios de la SEC

- Por favor díganos cómo usted consideró y cumplió con el requerimiento de revelación esbozado en la ASC 606-10-50-12 (b) con relación a los términos de pago importantes.

Componentes de financiación importantes

El personal de la SEC también ha emitido comentarios solicitando que las entidades registradas aclaren cómo llegaron a la conclusión de que sus contratos no incluyeron un componente de financiación importante, así como solicitando revelación futura si la entidad registrada eligió el expediente práctico contenido en la ASC 606-10-32-18 que permite que la entidad no reconozca un componente de financiación importante si el tiempo entre la transferencia de un bien o servicio y el pago es un año o menos. Adelante se presenta un extracto de un ejemplo del anterior tipo de comentario.

Ejemplos de comentarios de la SEC

Sus... contratos no incluyen un componente de financiación importante porque los propósitos primarios de sus términos de facturación son proporcionarles a los clientes maneras simplificadas y predecibles de compra de sus productos y servicios, no recibir financiación. Usted revela que sus... contratos le dan derecho a usted a recibir pago anticipado al comienzo del contrato, pero usted típicamente no considera que esto sea un componente de financiación importante. Por favor explíquenos cómo usted determinó que los términos de pago de sus contratos no contienen un componente de financiación importante según la ASC 606-10-32-15 hasta 32-18. Aborde cómo usted concluyó que la diferencia entre la cantidad prometida de consideración y el precio de venta en efectivo es proporcional a las razones para esa diferencia.

Consideraciones de principal-versus-agente

Por cada obligación de desempeño identificada, las entidades registradas están requeridas por la ASC 606-10-50-12(c) a revelar "cualesquiera obligaciones de desempeño para organizar que otra parte transfiera bienes o servicios (esto es, si la entidad está actuando como un agente)." El personal de la SEC ha solicitado que las entidades registradas aclaren si están presentando los ingresos ordinarios sobre una base bruta o neta y expliquen cómo se llegó a la conclusión para reportar los ingresos ordinarios sobre una base bruta o neta. Hay muchos juicios importantes que las entidades registradas tienen que hacer para llegar a una conclusión acerca de si son principales o agentes. Como resultado, el personal ha señalado que las entidades registradas deben ser conscientes del requerimiento contenido en la ASC 606-10-50-17 para "revelar los juicios, y los cambios en los juicios, hechos en la aplicación de la orientación contenida en [el nuevo estándar de ingresos ordinarios] que de manera importante afectan la determinación de la cantidad u oportunidad de los ingresos ordinarios provenientes de contratos con clientes." Adelante se presenta un extracto de un ejemplo de comentario relacionado con consideraciones de principal-versus-agente.

Ejemplos de comentarios de la SEC

Por favor explíquenos el proceso por el cual honorarios intercambiables son ganados y explique [su] rol en el sistema de procesamiento de pagos. Díganos si una porción de los honorarios intercambiables recibidos por la compañía es remitida a un tercero. Si es así, díganos si los ingresos ordinarios provenientes de esos honorarios son presentados neto o bruto de las cantidades remitidas al tercero y explique cómo usted llegó a esa determinación.

Costos del contrato

Requerimientos de revelación

Según el nuevo estándar de ingresos ordinarios y de acuerdo con la ASC 340-40,⁴ las entidades capitalizan ciertos costos asociados con obtener⁵ y cumplir un contrato de ingresos ordinarios. Esos costos subsiguientemente son amortizados. De acuerdo con ello, las entidades están requeridas a revelar:

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

Retroalimentación recibida de la SEC

Casi el 15 por ciento de los comentarios públicamente disponibles del personal de la SEC sobre la ASC 606 se relacionan con los requerimientos de contabilidad o revelación para los costos del contrato. Si bien observamos casos en los cuales el personal solicitó que las entidades registradas proporcionen información adicional en sus revelaciones acerca de los costos que estén capitalizando de acuerdo con la ASC 340-40, la mayoría de los comentarios del personal se relacionó con los costos incrementales para obtener un contrato representan solicitudes para revelación adicional acerca de (1) el método que esté siendo usado para amortizar los costos capitalizados y (2) cómo el período de amortización seleccionada se correlaciona con el período de beneficio. También observamos que el personal ha cuestionado cuando a partir de la renovación se pagan comisiones adicionales (1) si tales comisiones son proporcionales con las comisiones adicionales y (2) cómo tales renovaciones son consideradas en el período de amortización. Adelante se presentan extractos de ejemplos de comentarios sobre la amortización de los costos para obtener un contrato.

Ejemplos de comentarios de la SEC

- Parece que una porción de sus comisiones por ventas es llevada al gasto a partir de la entrega de la licencia de software y una porción relacionada con servicios es diferida. Si es así, por favor revise para aclarar cómo su amortización del gasto refleja la transferencia de la licencia y de los servicios para su cliente. Refiérase a la ASC 340-40-35-1 340-40-50-2(b).
- Por favor díganos, y revise para aclarar si es apropiado, si comisiones de venta adicionales son pagadas a partir de la renovación del contrato y, si es así, si tales cantidades son proporcionales con las comisiones adicionales. Por favor revele también cómo las comisiones pagadas por las renovaciones son consideradas en su quinto período anual de beneficio para la comisión inicial. Finalmente, por favor revele el período de tiempo durante el cual usted amortiza los costos de comisión relacionados con renovaciones del contrato. Refiérase a la ASC 340-40-35-1 y 340-40-50-2(b).

⁴ FASB Accounting Standards Codification Subtopic 340-40, *Other Assets and Deferred Costs: Contracts With Customers*.

⁵ Las entidades pueden elegir usar el expediente práctico contenido en la ASC 340-40-25-4, que les permite llevar al gasto los costos incrementales de la obtención de un contrato si tales costos serán amortizados en un período de un año o menos (para más información, vea [A Roadmap to Applying the New Revenue Recognition Standard](#), de Deloitte).

Ejemplos de comentarios de la SEC (continuación)

- Por favor revise revelar el método mediante el cual usted amortiza los costos iniciales de comisión durante el quinto año del período de beneficio. Refiérase a la ASC 340-40-50-2.
- Usted revela que difirió comisiones pagadas a partir de la adquisición de un contrato inicial y que cualesquiera renovaciones subsiguientes son amortizadas durante el período estimado de beneficio basado en el término promedio ponderado de los contratos y los períodos relacionados de entrega de producto y servicio. Por favor explique además qué entiende usted por “promedio ponderado del término del contrato y de los períodos de entrega del producto y servicio relacionado.” Además, por favor aclare cómo usted está contabilizando las comisiones pagadas en las renovaciones. Refiérase a la ASC 340-40-50-2.

Desagregación de ingresos ordinarios

Requerimientos de revelación

Según el nuevo estándar de ingresos ordinarios, la entidad está requerida por la ASC 606-10-50-5 y 50-6 a desagregar los ingresos ordinarios, para propósitos de revelación, en categorías tal y como sigue:

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

Tal y como se discute en el párrafo BC336 de la [ASU 2014-09](#),⁶ “dado que la desagregación más útil de los ingresos ordinarios depende de varios factores específicos-de-la-entidad o específicos-de-la-industria, las Juntas decidieron que el Topic 606 no debe prescribir ningún factor específico a ser usado como la base para la desagregación de los ingresos ordinarios provenientes de contratos con clientes.” En lugar de ello, la ASC 606-10-55-91 proporciona ejemplos de categorías que pueden ser apropiadas para las revelaciones de la entidad en los estados financieros, tales como tipo de bien o servicio, región geográfica, mercado o tipo de cliente, tipo de contrato, duración del contrato, oportunidad de la transferencia del bien o servicio, o canales de venta.

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

Retroalimentación recibida de la SEC

El personal de la SEC ha emitido comentarios pidiéndoles a las entidades registradas aclarar cómo determinaron que las categorías en las cuales presentan información desagregada de los ingresos ordinarios fueron suficientes. El personal ha recordado a las entidades registradas que deben considerar la información revelada fuera de los estados financieros, tal como la contenida en llamadas de ganancias y presentaciones al inversionista, en su valoración de cuáles categorías presentar. Además, el personal ha cuestionado si las categorías seleccionadas son apropiadas dado el modelo de negocios de las entidades registradas y si las categorías describen cómo los ingresos ordinarios y los flujos de efectivo son afectados por factores económicos. Los comentarios sobre la desagregación constituyeron aproximadamente el 5 por ciento del total de comentarios sobre la ASC 606 públicamente disponibles. Adelante se incluyen ejemplos de tales comentarios.

⁶ FASB Accounting Standards Update (ASU) No. 2014-09, *Revenue From Contracts With Customers (Topic 606)*.

Ejemplos de comentarios de la SEC

- Observamos su presentación de los ingresos ordinarios desagregados por fuente principal... Con relación a los requerimientos de revelación de la ASC 606-10-50-5, por favor díganos cómo usted consideró la orientación contenida en los párrafos de la ASC 606-10-55-89 hasta 55-91 en la selección de las categorías apropiadas a usar para desagregar los ingresos ordinarios.
- Usted presenta “vehículos, partes, y accesorios” como una fuente principal de ingresos ordinarios. Por favor explíquenos por qué la agregación de los ingresos ordinarios provenientes de “partes y accesorios” con los ingresos provenientes de “vehículos” es apropiada en conformidad con la ASC 606-10-50-5. Observamos a partir de sus revelaciones que partes y accesorios parecen estar sujetos a devolución de los clientes, mientras que no parece que sea el caso para los vehículos. También parece que esas categorías pueden tener otras características diferentes, tales como tipo de bien, fijación del precio y magnitud en dólares de la contribución a los márgenes.
- Observamos que usted proporciona otra información fuera de sus estados financieros en relación con la naturaleza, cantidad, oportunidad, e incertidumbre de los ingresos ordinarios y de los flujos de efectivo que surgen de sus contratos con clientes, incluyendo, pero no limitada a:
 - Reportes mensuales de ventas que incluyen ventas de unidades por marca, por tipo de vehículo, y entre ventas minoristas y ventas de flotas. Esos reportes también incluyen una discusión de las tendencias subyacentes para los vehículos clave y alguna información sobre precios de transacción-
 - Una actualización estratégica... que incluye una discusión de los planes para cambiar la asignación del capital de autos a SUV y camiones y para ampliar las oportunidades de ingresos ordinarios por vehículos eléctricos.
 - Una llamada de ganancias... que incluye una discusión del fuerte desempeño de los vehículos comerciales, así como también los moviéndose de los carros de pasajeros hacia utilidades y camiones y como resultado de ello usted está incrementando las inversiones en esas áreas.Dada la información arriba citada, parece que otra información acerca de los ingresos ordinarios del segmento automotriz (más allá de la información geográfica) es usada por la compañía y por los usuarios de sus estados financieros para evaluar su desempeño financiero o tomar decisiones de asignación de recursos. En este sentido, por favor díganos cómo usted consideró la presentación y el uso de tal información en conformidad con la ASC 606-10-55-90(c) cuando determina las categorías apropiadas de los ingresos ordinarios desagregados que describen cómo la naturaleza, cantidad, oportunidad e incertidumbre de los flujos de efectivo son afectados por factores económicos y en el contexto de satisfacer el objetivo general de revelación de la ASC 606-10-50-1.

Saldos del contrato

Requerimientos de revelación

Según el nuevo estándar de ingresos ordinarios, de acuerdo con la ASC 606-10-50-8 hasta 50-10, las compañías tienen que revelar la siguiente información acerca de los saldos del contrato:

- Saldos de apertura y de cierre (cuentas por cobrar, activos del contrato, y pasivos del contrato) provenientes de contratos con clientes, si de otra manera no son presentados o revelados por separado.
- La cantidad de los ingresos ordinarios reconocidos en el período de presentación de reporte desde el saldo inicial del pasivo del contrato.
- Una explicación de los cambios importantes en los saldos del contrato durante el período de presentación de reporte (mediante el uso de información cuantitativa y cualitativa).
- Una explicación de “cómo la oportunidad de la satisfacción de las obligaciones de desempeño [de la entidad]... se relaciona con la oportunidad típica del pago... y el efecto que esos factores tienen en los saldos del activo del contrato y del pasivo del contrato.”⁷

⁷ Citado de la ASC 606-10-50-9.

Retroalimentación recibida de la SEC

El personal de la SEC ha emitido comentarios dirigidos a entidades registradas pidiéndoles incluir información adicional en sus revelaciones acerca de cómo se derivan los saldos del contrato. Adelante se reproducen ejemplos de esos comentarios.

Ejemplos de comentarios de la SEC

- Díganos sus términos de pago importantes y cómo la oportunidad de la satisfacción de las obligaciones de desempeño se relaciona con la oportunidad del pago y el efecto en los saldos del activo y pasivo del contrato. En registros futuros revele la información requerida por la ASC 606-10-50-9 and 50-12(b)⁸.
- Usted revela que hay circunstancias cuando los incentivos del cliente emitidos pueden exceder la reducción de los ingresos ordinarios registrados durante el término del contrato, y resultan en un activo del contrato registrado. Por favor proporcione ejemplos de esos tipos de incentivos que orientarían la generación de esos activos del contrato y describa cómo esos incentivos excederían la reducción de los ingresos ordinarios durante el término del contrato.

Obligaciones de desempeño que permanecen

Requerimientos de revelación

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

- “La cantidad agregada del precio de transacción asignado a las obligaciones de desempeño que están no-satisfechas (o parcialmente no-satisfechas), que la entidad tiene que revelar en cualquiera de las siguientes maneras:
 1. Sobre una base cuantitativa usando las bandas de tiempo que serían más apropiadas para la duración de las obligaciones de desempeño que permanecen.
 2. Mediante el uso de información cualitativa.”

Varios expedientes prácticos están disponibles para la revelación de las obligaciones de desempeño que permanecen (para detalles vea *A Roadmap to Applying the New Revenue Recognition Standard*, de Deloitte). Según la ASC 606-10-50-15, si la entidad elige aplicar los expedientes prácticos relacionados con la revelación de las obligaciones de desempeño que permanecen, si está requerida a revelar cuál de los expedientes prácticos está aplicando, así como también cierta otra información cualitativa.

Retroalimentación recibida de la SEC

Observamos casos en los cuales el personal de la SEC cuestionó cómo entidades registradas han cumplido con los requerimientos de revelación de la ASC 606-10-50-13 hasta 50-15 en relación con información acerca de las obligaciones de desempeño que permanecen. Por ejemplo, el personal ha cuestionado cómo las compañías han cumplido con el requerimiento de la ASC 606-10-50-13(b) para revelar cuándo la entidad registrada espera reconocer cantidades registradas como ingresos ordinarios diferidos. Adelante se presenta un ejemplo de un extracto de tal comentario.

Ejemplos de comentarios de la SEC

Por favor díganos cómo usted consideró los requerimientos contenidos en la ASC 606-10-50-13 a 50-15 para revelar información acerca de las obligaciones de desempeño que permanecen o la aplicación de exenciones opcionales. En este sentido, observamos que en su Forma 10-L para el período terminado en diciembre 31, 2017 usted señala que su venta de producto a su cliente más grande, que representa el 22% del total de ventas del año, según un contrato de largo plazo. Usted adicionalmente señala que para sus otros clientes usted típicamente les vende según contratos con términos de uno o dos años.

⁸ Observe que la ASC 606-10-50-9 discute cómo la oportunidad de la satisfacción de las obligaciones de desempeño de la entidad se relaciona con la oportunidad típica del pago y el efecto de tal oportunidad en los saldos del activo del contrato y del pasivo del contrato. La ASC 606-10-50-12(b) discute los términos de pago importantes (e.g., cuándo el pago típicamente es debido, si el contrato tiene un componente de financiación importante, si la cantidad de la consideración es variable, y si el estimado de la consideración variable típicamente está restringido).

Expedientes prácticos

Como parte de la adopción del nuevo estándar de ingresos ordinarios, las entidades pueden elegir usar una serie de expedientes prácticos. Muchos provienen de la ASU 2014-09, y otros fueron adicionados por ASU subsiguientes, incluyendo la [ASU 2016-10](#),⁹ la [ASU 2016-12](#),¹⁰ y la [ASU 2016-20](#).¹¹ Vea *A Roadmap to Applying the New Revenue Recognition Standard*, de Deloitte, para discusión adicional de los expedientes prácticos disponibles para las entidades registradas.

Requerimientos de revelación

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

Retroalimentación recibida de la SEC

Observamos casos en los cuales el personal de la SEC solicitó que la entidad registrada aclare y actualice sus revelaciones acerca de si aplicaron ciertos expedientes prácticos (e.g., los relacionados con impuestos a las ventas y costos de envío y manejo) permitidos por el nuevo estándar de ingresos ordinarios.

Transición

El nuevo estándar de ingresos ordinarios proporciona una selección entre dos métodos de transición: (1) el “método retrospectivo pleno” y (2) el “método retrospectivo modificado.” Según el método retrospectivo, el nuevo estándar de ingresos ordinarios sería aplicado sobre una base retrospectiva a todos los períodos anteriores presentados de acuerdo con la orientación sobre cambios de contabilidad contenida en la ASC 250.¹² Por otra parte, según el método retrospectivo modificado sería aplicado retrospectivamente con un ajuste acumulado registrado a ganancias retenidas de apertura en el año de adopción.

Requerimientos de revelación

Las entidades que apliquen el método retrospectivo modificado están requeridas según la ASC 606-10-65-1(i)(1) y (2) a revelar la cantidad por la cual cada elemento de línea del estado financiero es afectada dada la aplicación del nuevo estándar de ingresos ordinarios en el período corriente, así como también una explicación de las razones para cualesquiera cambios importantes. Además, según la ASC 606-10-65-1(h), las entidades que apliquen el método retrospectivo modificado están requeridas a revelar “si han aplicado esta orientación a todos los contratos a la fecha de la aplicación inicial o solo a los contratos que no estén completados a la fecha de la aplicación inicial.”

Según los métodos tanto retrospectivo pleno como retrospectivo modificado, las entidades tienen que revelar si han aplicado cualquiera de los expedientes prácticos de transición proporcionados por la ASC 606-10-65-1(f), así como también una valoración cualitativa (en la extensión en que sea razonablemente posible) del impacto estimado de la aplicación de cada uno de los expedientes prácticos.

Según la ASC 606-10-65-1(e), la entidad que elige el método retrospectivo pleno está requerida a, entre otras cosas, revelar el efecto de los cambios en cualesquiera períodos anteriores que hayan sido ajustados retrospectivamente.

⁹ FASB Accounting Standards Update No. 2016-10, *Revenue From Contracts With Customers (Topic 606): Identifying Performance Obligations and Licensing*.

¹⁰ FASB Accounting Standards Update No. 2016-12, *Revenue From Contracts With Customers (Topic 606): Narrow-Scope Improvements and Practical Expedients*.

¹¹ FASB Accounting Standards Update No. 2016-20, *Technical Corrections and Improvements to Topic 606, Revenue From Contracts With Customers*.

¹² FASB Accounting Standards Codification Topic 250, *Accounting Changes and Error Corrections*.

Retroalimentación recibida de la SEC

El personal de la SEC les pidió a entidades registradas que proporcionen aclaración adicional en relación con el efecto del nuevo estándar de ingresos ordinarios a partir de la transición. Además, el personal ha emitido comentarios solicitando aclaración acerca de si las entidades registradas han adoptado el nuevo estándar de ingresos ordinarios y les ha recordado que la SEC Regulation S-X, Rule 10-01,¹³ requiere que proporcionen revelaciones tanto intermedias como anuales en los estados financieros emitidos en el primer año de adopción de un nuevo estándar de contabilidad. Adelante se incluyen ejemplos de tales comentarios.

Ejemplos de comentarios de la SEC

- Usted revela que el incremento en el total de deuda automotriz a junio 30, 2017 desde diciembre 31, 2016 se debe en parte a un incremento en la deuda local en los mercados internacionales, incluyendo el impacto de la adopción de la ASC 606. Por favor explíquenos cómo la adopción de la ASC 606 contribuyó al incremento en la deuda local en los mercados internacionales.
- Por favor díganos si la adopción de la ASC 606 en enero 1, 2018 impactó su contabilidad para el otorgamiento de recompensas y revise su revelación de acuerdo con ello. En su respuesta, por favor explique cómo usted consideró la orientación contenida en la ASC 606-10-05-4 en la determinación de la contabilidad apropiada para tales recompensas.

Pensando por adelantado

La adopción del nuevo estándar de ingresos ordinario ha llevado a un notable incremento en la cantidad y tipo de información que las entidades han revelado acerca de las actividades de ingresos ordinarios y las transacciones relacionadas. Si bien observamos alguna consistencia en sus revelaciones, las interpretaciones de las compañías respecto de los requerimientos y la cantidad de información a revelar han variado. Sin embargo, de una manera consistente con la declaración del Sr. Bricker discutida arriba, advertimos a las entidades que eviten simplemente hacer comparación de pares y entiendan plenamente cada transacción subyacente cuando adopten el nuevo estándar de ingresos ordinarios. Es decir, esperamos que la diversidad en la práctica disminuya en la medida en que más entidades adopten el estándar y las entidades evalúen los registros de sus pares. Además, en la medida en que los emisores del estándar de contabilidad aclaren la orientación y los reguladores emitan más comentarios, las entidades continuarán refinando su contabilidad para los ingresos ordinarios y la información que revelan.

¹³ SEC Regulation S-X, Rule 10-01, "Interim Financial Statements."

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 en www.deloitte.com/us/subscriptions](http://www.deloitte.com/us/subscriptions).

Dbriefs para ejecutivos financieros

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

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

Dbriefs también proporciona una manera conveniente y flexible para ganar créditos de CPE – directo en su escritorio. [Suscríbese 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](#), 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 16 – September 26, 2018 – SEC Comments Reflect Registrants’ Efforts to Implement ASC 606** – 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.