



En este número

- [Antecedentes](#)
- [Determinaciones clave de la ASU propuesta](#)
- [Transición y fecha efectiva](#)
- [Apéndice A – Preguntas para quienes respondan](#)
- [Apéndice B – Requerimientos de revelación según la excepción del alcance de la compañía privada del modelo de VIE](#)
- [Apéndice C – Diagrama de flujo: Efecto que las partes relacionadas tienen en la determinación del beneficiario primario de la VIE](#)

FASB propone enmiendas específicas a la orientación sobre partes relacionadas para las entidades de interés variable

Por Jen Kehrer y Andrew Winters, Deloitte & Touche LLP

En junio 22, 2017, FASB emitió para comentario público una [ASU propuesta](#)¹ que enmendaría ciertos aspectos de la orientación sobre partes relacionadas contenida en la ASC 810.² Los tres objetivos principales de la ASU propuesta son: (1) agregar una excepción electiva del alcance de la compañía privada a la orientación de la entidad de interés variable [interest entity (VIE)] para las entidades bajo control común, (2) remover una frase contenida en la ASC 810-10-55-37D relacionada con la evaluación de los honorarios pagados a los tomadores de decisión para conformarla con las enmiendas contenidas en la ASU 2016-17³ (emitida en octubre 2016), y (3) hacer cambios adicionales a la orientación sobre parte relacionada contenida en la valoración del beneficiario principal de la VIE, incluyendo enmendar la orientación contenida en la ASC 810-10-25-44 (frecuentemente referida como la prueba de desempate de la parte relacionada).

Los comentarios sobre la ASU propuesta son recibidos hasta septiembre 5, 2017. Para facilidad de referencia, hemos reproducido las preguntas de la propuesta, dirigidas a quienes respondan, en el [Apéndice A](#) de este *Heads Up*. Observe también que se espera que FASB proponga orientación en el tercer trimestre de 2017 que reorganizaría los requerimientos contenidos en la ASC 810 en un nuevo sub-tema, el ASC 812.

¹ Proposed FASB Accounting Standards Update, *Targeted Improvements to Related Party Guidance for Variable Interest Entities*.

² FASB Accounting Standards Codification (ASC) Topic 810, *Consolidation*.

³ FASB Accounting Standards Update No. 2016-17, *Interests Held Through Related Parties That Are Under Common Control*.

Antecedentes

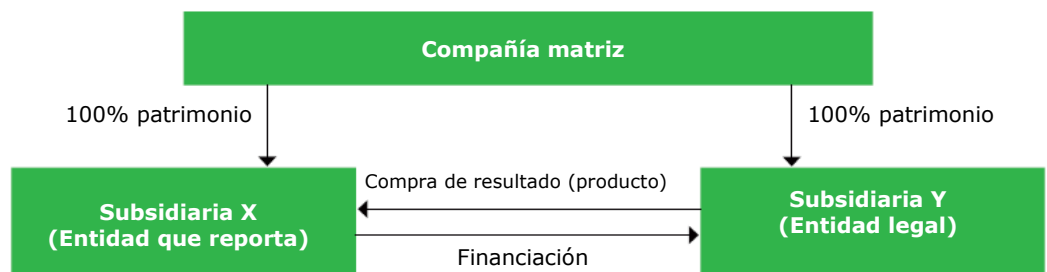
La determinación de si una entidad legal debe ser consolidada por una entidad que reporta comienza con la evaluación de si la entidad legal está sujeta a una excepción general para los requerimientos de consolidación contenidos en la ASC 810-10. Si la entidad legal no está sujeta a la excepción general, la evaluación se debe centrar en si la entidad legal está sujeta a una excepción al modelo de VIE.⁴ En el año 2014, FASB emitió la ASU 2014-07,⁵ que proporcione una excepción del alcance de la compañía privada para la orientación sobre la VIE para ciertas entidades que estén bajo control común y tengan acuerdos de arrendamiento que satisfagan ciertas condiciones.

Si no están disponibles ni la excepción general del alcance ni la excepción del alcance de la VIE, cuando la entidad que reporta tenga un interés variable, está requerida a determinar si la entidad legal es una VIE. Si la entidad legal es una VIE, la entidad que reporta debe evaluar si es el beneficiario primario de la VIE. Según la ASC 810, el beneficiario primario de una VIE es definido como la entidad que tiene tanto (1) el "poder para dirigir las actividades de la VIE que más significativamente impacte el desempeño económico de la VIE" (el "criterio del poder") y (2) la "obligación para absorber las pérdidas de la VIE... o el derecho a recibir los beneficios de la VIE que potencialmente podrían ser importantes para la VIE" (el "criterio económico"). La ASU 2015-02⁶ (emitida en febrero de 2015) y la ASU 2016-17 enmendaron el criterio económico para requerir que la entidad que reporta que sea el único tomador de decisiones considere, cuando valore los efectos de las relaciones con partes relacionadas, los intereses tenidos por sus partes relacionadas (incluyendo los agentes de hecho) solo si la entidad que reporta tiene un interés directo en las partes relacionadas.⁷ Según la ASC 810, tal y como fue enmendada por esas dos ASU, los intereses tenidos mediante partes relacionadas bajo control común son considerados (1) en su totalidad como intereses directos tenidos por el tomador de decisión en la evaluación de si el acuerdo de honorarios del tomador de decisión es un interés variable y (2) proporcionalmente como un interés indirecto tenido por el tomador de decisión en el análisis del beneficiario primario.

Determinaciones clave de la ASU propuesta

Excepción del alcance de la orientación VIE para las compañías privadas bajo control común

La excepción del alcance de la ASU propuesta ampliaría la excepción actualmente disponible para las compañías privadas mediante permitir que todas las entidades legales bajo control común elijan una excepción de la orientación de VIE en la extensión en que la entidad que reporta, la matriz de control común, y la entidad legal que esté siendo evaluada para consolidación no sean entidades de negocio públicas. En la ilustración que aparece adelante, la Subsidiaria X (la entidad que reporta) sería elegible para aplicar la excepción propuesta del alcance para la Subsidiaria Y (la entidad legal) solo si las tres entidades no son entidades de negocio públicas.



⁴ Vea discusión adicional en el Chapter32, "Scope", de *A Roadmap to Consolidation — Identifying a Controlling Financial Interest*, de Deloitte.

⁵ FASB Accounting Standards Update No. 2014-07, *Applying Variable Interest Entities Guidance to Common Control Leasing Arrangements* — a consensus of the Private Company Council.

⁶ FASB Accounting Standards Update No. 2015-02, *Amendments to the Consolidation Analysis*.

⁷ Vea también la orientación contenida en la ASC 810-10-25-44 hasta 25-44B sobre la determinación del beneficiario primario para ciertas relaciones con partes relacionadas.

La excepción del alcance sería considerada una elección de política de contabilidad que la entidad que reporta estaría requerida a aplicar a todas las entidades legales que califiquen. Además, dado que la excepción del alcance estaría limitada a la orientación sobre la VIE, la entidad privada que reporta todavía estaría requerida a evaluar la orientación de consolidación según el modelo de la entidad de interés de voto para determinar si la entidad que reporta tiene un interés financiero controlante. Si la entidad que reporta que aplica la excepción del alcance **no** tiene un interés controlante según el modelo de entidad de interés de voto, estaría requerida a proporcionar revelaciones mejoradas. Vea el [Apéndice B](#) de este *Heads Up* para los requerimientos de revelación de la ASU y un ejemplo.



Conectando los puntos

FASB basó los requerimientos de revelación de la ASU propuesta en escenarios en los cuales la entidad que reporta tiene un interés variable en una VIE pero no es el beneficiario primario de la VIE. Tal y como se observa en los párrafos BC13 y BC14 de la ASU propuesta, las compañías privadas a menudo tienen dificultad para aplicar la orientación de la VIE a causa de la carencia de acuerdos formales entre las entidades bajo control común. Dadas las revelaciones que serían requeridas como resultado de la aplicación de la excepción del alcance de la ASU propuesta, tal dificultad puede continuar según la ASU propuesta.

La excepción del alcance según la propuesta reemplazará la contenida en la ASU 2014-07 a causa del supuesto de FASB de que la orientación propuesta sobre las relaciones de control común para las compañías privadas comprendería los acuerdos de arrendamiento existentes que calificaron para la anterior excepción del alcance. En la [Pregunta 3](#) de las preguntas de la propuesta para quienes respondan, FASB solicita retroalimentación respecto de si tal supuesto es correcto y, si lo es, si la Junta debe por consiguiente remover la excepción del alcance contenida en la ASU 2014-07.

Evaluación de los honorarios pagados al tomador de decisión

Tal y como se discute arriba, la ASC 810 actualmente requiere que los intereses indirectos tenidos por partes relacionadas bajo control común sean considerados en su totalidad⁸ en la evaluación de si el acuerdo de honorarios del tomador de decisión es un interés variable según la ASC 810-10-55-37(c). La ASU 2016-17 enmendó la ASC 810-10-25-42 para requerir la consideración de esos intereses indirectos sobre una base proporcional en el análisis del beneficiario primario, pero no alineó la orientación corriente con las consideraciones relacionadas con el análisis del interés variable. De acuerdo con ello, la ASU propuesta removería una frase en la ASC 810-10-55-37D⁹ para conformar la orientación contenida en ese párrafo con las enmiendas contenidas en la ASU 2016-17.



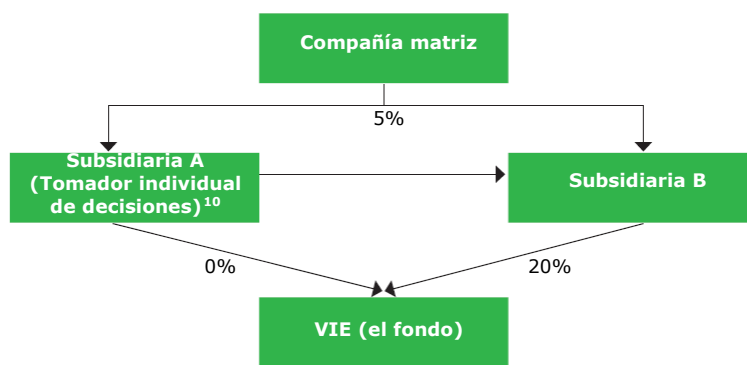
Conectando los puntos

Según la orientación corriente, hay asimetría en la manera que como los intereses indirectos del tomador de decisión tenidos mediante una parte relacionada bajo control común son evaluados en relación con (1) la identificación del interés variable y (2) la determinación del beneficiario primario de la VIE en la valoración de las relaciones con partes relacionadas. Según la orientación propuesta, dado que la evaluación de los intereses indirectos estaría alineada en ambos análisis, el tomador de decisión es menos probable que estaría requerido a aplicar el modelo de VIE dado que pocos acuerdos de honorarios calificarían como intereses variables.

⁸ Específicamente ASC 810-10-55-37D.

⁹ La propuesta removería la siguiente frase, "Intereses indirectos tenidos a través de partes relacionadas que estén bajo control común con el tomador de decisión deben ser considerados el equivalente de los intereses directos en su totalidad."

Por ejemplo, tal y como lo describe el diagrama que aparece adelante, un tomador individual de decisiones del fondo podría tener solo un 5 por ciento de interés en una parte relacionada bajo control común que tiene un 20 por ciento de interés en un fondo. Según la ASC 810 tal y como fue enmendado por la ASU 2015-02 y la ASU 2016-17, el tomador individual de decisiones tendría un interés variable de acuerdo con la ASC 810-10-55-37(c) y la ASC 810-10-55-37D dado que el 20 por ciento de interés tenido por la entidad bajo control común sería tratado como el interés del tomador de decisión en su totalidad. Cuando realiza el análisis del beneficiario primario, el tomador de decisión trataría solo el 1 por ciento del interés como propio en la determinación de si ha satisfecho el criterio económico. De acuerdo con ello, el acuerdo de honorarios del tomador de decisión daría satisfacción al criterio de poder, pero el acuerdo de honorarios por sí mismo no daría satisfacción al criterio económico.



Si las enmiendas propuestas fueran aplicadas al escenario contenido en el diagrama anterior, el tomador de decisión consideraría solo el 1 por ciento de interés como propio (i.e., proporcionalmente) cuando evalúe si el acuerdo de honorarios fue un interés variable, de una manera similar a su valoración del interés atribuible al tomador de decisión en el paso del beneficiario primario según la orientación corriente. Por lo tanto, el acuerdo de honorarios no sería un interés variable provisto que los honorarios son de otra manera "proporcionales"¹¹ y "al mercado"¹² según la ASC 810-10-55-37(a) y (d). El tomador de decisión por lo tanto no estaría requerido a aplicar el modelo VIE porque no tiene un interés variable.

Consideraciones de la parte relacionada en la valoración del beneficiario primario

La ASU propuesta haría cambios importantes a la característica de "sustancialmente todas"¹³ y la prueba de desempate de la parte relacionada, lo cual no afectaría la valoración del beneficiario primario cuando existan ciertas relaciones con parte relacionada.

Sustancialmente todas las características

Según la ASU propuesta, si sustancialmente todas las actividades de la VIE ya sea involucran o son dirigidas a nombre de una entidad que reporta dentro del grupo de la parte relacionada, esa entidad que reporta estaría requerida a consolidar la VIE provisto que no dirige las actividades más importantes de la VIE. La entidad que reporta determinaría si la característica de sustancialmente todas ha sido satisfecha antes de realizar la prueba de desempate de la parte relacionada, tal y como se discute adelante.

¹⁰ Se asume que la Subsidiaria A recibe un honorario por toma de decisiones que satisface las condiciones contenidas en la ASC 810-10-55-37(a) y (d).

¹¹ Los honorarios son compensación por servicios prestados y son proporcionales con el nivel de esfuerzo requerido para prestar esos servicios.

¹² El acuerdo de servicio incluye solo términos, condiciones, o cantidades que estén habitualmente presentes en los acuerdos por servicios similares negociados en condiciones iguales.

¹³ Vea las [Sections 5.4.2](#) y [7.4.2.5](#) de *A Roadmap to Consolidation — Identifying a Controlling Financial Interest*, de Deloitte, para discusiones de (1) la característica de "sustancialmente todas" en la determinación de si una entidad legal es una VIE y (2) la valoración del beneficiario primario.

Según la orientación actual, la entidad que reporta realiza la prueba de desempate de la parte relacionada luego que ha determinado que ninguna parte individualmente ha satisfecho tanto el criterio del poder como el criterio económico y ya sea (1) las partes relacionadas tienen poder compartido o (2) un tomador individual de decisión ha satisfecho el criterio de poder y, colectivamente con entidades bajo control común, el grupo de la parte relacionada ha satisfecho el criterio económico. Si ningún escenario es aplicable, la entidad que reporta subsiguientemente evalúa si la característica de sustancialmente todas ha sido satisfecha por un solo miembro que no es el tomador individual de decisión en el grupo de la parte relacionada. Según la ASU propuesta, sin embargo, la entidad que reporta estaría requerida a evaluar primero si la característica de sustancialmente todas se satisface y, si no ha sido satisfecha, subsiguientemente evalúa los factores cualitativos que se discuten adelante para determinar si consolidar la VIE cuando (1) el poder es compartido en el grupo de la parte relacionada o (2) el grupo de la parte relacionada está bajo control común.



Conectando los puntos

El umbral de sustancialmente todas es alto. Nosotros somos conscientes de que el término ha sido interpretado, con base en el lenguaje del personal de la SEC y otras consideraciones, como 90 por ciento o más de las actividades de la VIE; sin embargo, nosotros rechazamos el uso de un enfoque estrictamente cuantitativo. Más aún, la determinación de sustancialmente todas típicamente requiere una valoración cualitativa de las actividades de la VIE. Como resultado del cambio propuesto a la secuencia en la cual se realizan los pasos de la valoración de la consolidación, nosotros esperamos que ciertas entidades estarían requeridas a consolidar según la característica de sustancialmente todas que previamente consolidó como resultado de la prueba de desempate de la parte relacionada.

La ASU propuesta enmendaría el diagrama de flujo contenido en la ASC 810-10-05-6 (reproducido en el [Apéndice C](#) de este *Heads Up*), el cual ilustra las consideraciones en relación con el efecto que las partes relacionadas tienen en la determinación del beneficiario primario de una VIE.

Además, la ASU propuesta aclararía que cuando un tomador individual de decisión no tiene un interés variable, el grupo de la parte relacionada todavía debe evaluar si sustancialmente todas las actividades de la VIE ya sea involucran o son dirigidas a nombre de la entidad que reporta (la cual no puede ser el tomador individual de decisión que no tiene un interés variable) en el grupo de la parte relacionada.

Prueba de desempate de la parte relacionada

Tal y como se discutió arriba, la prueba de desempate de la parte relacionada actualmente es realizada en dos escenarios. En ambos, una de las partes relacionadas bajo control común está requerida a que sea identificada como la parte más estrechamente asociada con la entidad legal que esté siendo evaluada para consideración y, como resultado, tiene que consolidar la VIE. En otras palabras, una de las partes del grupo de partes relacionadas está obligada a consolidar la VIE como resultado de realizar la prueba de desempate de la parte relacionada.

FASB ha propuesto remover el requerimiento obligatorio de consolidación y reemplazarlo por factores cualitativos para consideración en la evaluación de si un miembro del grupo de la parte relacionada es el beneficiario primario. A diferencia de la orientación corriente, sin embargo, la propuesta no requiere que una de las partes relacionadas consolide la VIE. Las enmiendas propuestas aplicarían en situaciones en las cuales (1) el poder es compartido o (2) ni la entidad que reporta ni sus partes relacionadas bajo control común son el beneficiario primario, incluyendo una situación en la cual el tomador de decisión en el grupo de control común no tiene un interés variable. La ASC 810-10-25-44A proporciona los siguientes factores cualitativos, ninguno de los cuales se tiene la intención que sea individualmente determinante:

- a. El propósito y el diseño de la VIE
- b. La relación y la importancia que las actividades de la VIE tienen para las partes relacionadas

- c. La naturaleza de la exposición que la entidad que reporta tiene ante la VIE (por ejemplo, mediante patrimonio pro rata, interés senior, interés subordinado, y similares)
- d. La magnitud de la exposición que la entidad que reporta tiene ante la variabilidad asociada con el desempeño económico anticipado de la VIE (por ejemplo, si la exposición de la entidad que reporta es mayor que la mayoría de la variabilidad asociada con el desempeño económico anticipado de la VIE).



Conectando los puntos

FASB introdujo primero la prueba de desempate de la parte relacionada en el párrafo 16 de la Interpretación 46¹⁴ (codificada en la ASC 810-10-25-44) para requerir la consolidación por la entidad que reporta en un grupo de la parte relacionada cuando las partes relacionadas como grupo tengan las características de un beneficiario primario. Cuando la Junta subsiguientemente emitió la Statement 167,¹⁵ no removió la prueba de desempate de la parte relacionada pero requirió que las entidades que reportan la apliquen solo en las situaciones en las cuales ninguna de las partes relacionadas, individualmente por sí misma, satisface las características de un beneficiario primario.

La ASU 2015-02 redujo los casos en los cuales la prueba de desempate de la parte relacionada fue realizada, limitándola a los escenarios en los cuales ninguna de las partes relacionadas, por sí misma, satisface las características de un beneficiario primario y ya sea (1) había poder compartido por las partes relacionadas o (2) un tomador individual de decisión satisface el criterio de poder y, colectivamente con entidades bajo control común, el grupo de la parte relacionada satisface el criterio económico.

FASB ha señalado que emitió la ASU propuesta en respuesta a la retroalimentación del *stakeholder* que señala que requerir que una de las entidades que reportan en un grupo de la parte relacionada consolide cuando esa parte claramente no ha satisfecho tanto el criterio de poder como el criterio económico no produce resultados significativos de la presentación de reportes financieros. Además, algunos *stakeholders* describieron diversidad en la práctica relacionada con la aplicación de la prueba de desempate de la parte relacionada a causa de que depende de hechos y circunstancias específicos.

Mediante permitir la conclusión de que ninguna parte relacionada deba consolidar una VIE, la ASU propuesta aborda la retroalimentación del *stakeholder* señalando que la consolidación forzada no siempre es significativa. Sin embargo, nosotros no consideramos que la ASU propuesta reduciría el requerimiento para que la entidad que reporta use el juicio, o la diversidad en la práctica, dado que los factores cualitativos para la consolidación, de la ASU propuesta, son similares a los según la prueba existente de desempate de la parte relacionada. Además, tal y como se escribe, la ASU propuesta podría incrementar la diversidad relacionada con la determinación de si una parte relacionada debe consolidar una VIE, dado que la orientación propuesta no proporciona un principio claro a aplicar en el análisis de los factores cualitativos.

Sin embargo, la ASU propuesta resolvería la diversidad relacionada con cuando un tomador de decisión se considera que no tiene un interés variable, haciéndolo mediante requerir que las partes relacionadas bajo control común del tomador de decisión considere los factores cualitativos. En la [Section 7.4.2.3 de A Roadmap to Consolidation – Identifying a Controlling Financial Interest](#), nosotros discutimos los siguientes dos puntos de vista sostenidos por los profesionales en ejercicio en relación con esta situación según los PCGA existentes:

- *Punto de vista A* – La prueba de desempate de la parte relacionada nunca debe ser realizada.
- *Punto de vista B* – La prueba de desempate de la parte relacionada debe ser realizada para determinar si la VIE es la parte que está más estrechamente asociada con una de las partes relacionadas bajo control común. Sin embargo, el tomador de decisión no estaría requerido a consolidar porque no tiene un interés variable.

¹⁴ FASB Interpretation No. 46 (revised December 2003), *Consolidation of Variable Interest Entities – an interpretation of ARB No. 51*.

¹⁵ FASB Statement No. 167, *Amendments to FASB Interpretation No. 46(R)*.

La ASU propuesta aclararía que, en esta situación, los factores cualitativos siempre deben ser considerados por las partes relacionadas bajo control común, excluyendo al tomador de decisión que no tiene un interés variable.

La ASU propuesta también requiere que la entidad matriz que reporta consolide la VIE cuando existan partes relacionadas bajo control común y como grupo tienen un interés financiero controlante en la VIE, a menos que la matriz pueda aplicar la excepción del alcance al modelo VIE. Esta orientación es consistente con la práctica hoy, pero la ASU propuesta aclararía el requerimiento.

Recapitulación de los cambios importantes propuestos a las consideraciones de la parte relacionada, en la valoración del beneficiario primario

En resumen, la ASU propuesta haría los siguientes cambios importantes a las consideraciones de la orientación de la parte relacionada, en la valoración del beneficio primario de la VIE:

- Reordena los pasos de la valoración para requerir la evaluación inicial de la característica de "sustancialmente todas" y la evaluación subsiguiente de los factores cualitativos para ciertas relaciones con partes relacionadas.
- Requiere, cuando ninguna parte por sí misma satisface las características de un beneficiario primario, la consolidación de una VIE por un miembro del grupo de la parte relacionada, si sustancialmente todas las actividades de la VIE ya sea involucran o son dirigidas a nombre de ese miembro.
- Elimina la consolidación requerida según la prueba del desempate de la parte relacionada.
- Adiciona factores cualitativos para consideración en la determinación de si la entidad que reporta en un grupo de partes relacionadas bajo control común o un grupo de partes relacionadas con poder compartido deben consolidar la VIE.
- Amplía el alcance de las entidades que reportan aplicando los factores cualitativos a **todas** las relaciones de control común cuando ninguna parte por sí misma satisface las características de un beneficiario primario, incluyendo los grupos de partes relacionadas bajo control común en los cuales un tomador de decisión se considera que no tiene un interés variable.
- Adiciona el requerimiento de que lo siguiente tiene que ser considerado por los grupos con partes relacionadas en los cuales hay un tomador único de decisión que no tiene un interés variable:
 - La característica de sustancialmente todas.
 - Factores cualitativos si ninguna parte está requerida a consolidar según la característica de sustancialmente todas y las entidades que reportan en el grupo de partes relacionadas están bajo control común.

Transición y fecha efectiva

FASB planea determinar la fecha efectiva para la orientación final luego de considerar la retroalimentación del *stakeholder* sobre la ASU propuesta.

Si la entidad que reporta no ha adoptado la ASU 2015-02, estaría requerida a aplicar la orientación concurrentemente con las enmiendas contenidas en la ASU 2015-02 y usar el método de transición. Si la ASU 2015-02 ya ha sido adoptada, la entidad que reporta estaría requerida a aplicar retrospectivamente las enmiendas de la ASU propuesta, para todos los períodos que comiencen con el año en el cual la ASU 2015-02 fue adoptada inicialmente. La adopción temprana sería permitida.

La entidad que reporta también estaría requerida a proporcionar ciertas revelaciones acerca del cambio en principio de contabilidad, específicamente la ASC 250-10-50-1 y 50-2 (diferentes a las contenidas en la ASC 250-10-50-1(b)(2)¹⁶) en el período en el cual adopte las enmiendas.

¹⁶ La ASC 250-10-50-1(b)(2) requiere que las entidades que reporten reflejen el "efecto del cambio en ingresos provenientes de operaciones continuadas, ingresos netos (u otros encabezamientos apropiados de los cambios en el indicador aplicable de activos netos o de desempeño), cualquier otro elemento de línea afectado del estado financiero, y cualesquiera cantidades afectadas por acción para el período corriente y cualesquiera períodos retrospectivamente ajustados."

Apéndice A – Preguntas para quienes responden

Las preguntas para quienes responden, de la ASU propuesta, son reproducidas a continuación para referencia.

General

Pregunta 1: ¿Todos los acuerdos de control común (esto es, tanto para las compañías privadas como para las entidades de negocio públicas) deben ser excluidos del alcance de la orientación de la VIE (en oposición a solo una opción para las compañías privadas tal y como se determina en las enmiendas contenidas en esta Actualización propuesta)? Por favor explique.

Alternativa de contabilidad de la compañía privada

Pregunta 2: ¿Está usted de acuerdo con que la compañía privada (entidad que reporta) debe tener la opción para no aplicar la orientación de la VIE para las entidades legales bajo control común si tanto la matriz de control común como la entidad legal que esté siendo evaluada para consolidación no son entidades de negocio públicas? Si no, por favor explique por qué.

Pregunta 3: ¿Debe la alternativa actual de contabilidad para los acuerdos de arrendamiento de la compañía privada bajo control común proporcionada según la Actualización 2014-07 ser mantenida, o debe ser reemplazada por la alternativa propuesta más amplia de la compañía privada, asumiendo que esta Actualización propuesta sea finalizada? ¿La alternativa propuesta de contabilidad continuaría abordando las preocupaciones de las compañías privadas que actualmente aplican la alternativa de contabilidad para los acuerdos de arrendamiento bajo control común? Si no, por favor explique por qué. Adicionalmente, ¿cuáles acuerdos de arrendamiento existentes que sean elegibles para ser contabilizados usando la alternativa corriente, si los hay, no serían capturados por la alternativa de contabilidad contenida en las enmiendas propuestas?

Pregunta 4: ¿Los requerimientos de revelación propuestos contenidos en los párrafos 810-10-50-2AG hasta 50-2AI adecuadamente proporcionan información acerca del involucramiento de la entidad que reporta con y la exposición ante la entidad legal? Si no, por favor explique por qué. También, por favor elabore sobre cualesquiera revelaciones adicionales que usted considere necesarias para apropiadamente reflejar el involucramiento de la entidad que reporta con y la exposición ante la entidad legal.

Honorarios del tomador de decisión

Pregunta 5: ¿Los intereses indirectos tenidos a través de partes relacionadas que estén bajo control común con un tomador de decisión o un prestador de servicio deben ser considerados sobre una base proporcional, en oposición a ser considerados el equivalente de un interés directo en su totalidad, cuando se determine si el honorario del tomador de decisión es un interés variable en una VIE? Si no, por favor explique por qué.

Orientación de la parte relacionada VIE para partes bajo control común

Pregunta 6: ¿Debe la entidad que reporta ser requerida a determinar si existe un interés financiero controlante a nivel de la entidad que reporta para las situaciones en las cuales el poder es compartido entre partes relacionadas o cuando partes relacionadas bajo control común, como grupo, tienen un interés financiero controlante pero las partes individualmente no? Si no, por favor explique por qué. Al hacerlo se reconoce que, en ciertas situaciones, es posible que ninguna entidad que reporta bajo control común consolidará la VIE.

Pregunta 7: ¿Los factores contenidos en el párrafo 810-10-25-44A son adecuados para determinar si una entidad que reporta dentro de un grupo con control común puede ser el beneficiario primario de una VIE? Si no, por favor explique por qué y describa qué otros factores usted recomendaría.

Pregunta 8: ¿La prueba de "desempate de la parte relacionada" actualmente contenida en los PCGA (párrafo 810-10-25-44) resulta en resultados apropiados de consolidación? Si la respuesta es sí, por favor explique por qué. Alternativamente, ¿las enmiendas propuestas causarían consecuencias no-intencionales o permitirían que las entidades que reporten logren un resultado de consolidación deseado que sea inconsistente con la economía de un acuerdo con parte relacionada? Si la respuesta es sí, por favor explique cómo.

Transición y fecha efectiva

Pregunta 9: ¿Está usted de acuerdo con los requerimientos de transición propuestos contenidos en el párrafo 810-10-65-9? Si no, ¿cuál enfoque de transición sería más apropiado?

Pregunta 10: ¿La entidad que reporta debe ser requerida a proporcionar las revelaciones de transición especificadas en esta Actualización propuesta? ¿Deben cualesquiera otras revelaciones ser requeridas? Si es así, por favor explique por qué.

Pregunta 11: ¿Qué tanto tiempo se necesita para implementar las enmiendas propuestas?

Pregunta 12: ¿Las enmiendas propuestas deben ser efectivas en la misma fecha tanto para las entidades de negocio públicas como para las otras entidades diferentes a entidades de negocio públicas?

Pregunta 13: ¿La fecha efectiva de la alternativa de contabilidad de la compañía privada debe ser consistente con las enmiendas consistentes en la Accounting Standards Update No. 2016-03, *Intangibles — Goodwill and Other (Topic 350)*, *Business Combinations (Topic 805)*, *Consolidation (Topic 810)*, *Derivatives and Hedging (Topic 815): Effective Date and Transition Guidance*?

Apéndice B – Requerimientos de revelación según la excepción del alcance de la compañía privada del modelo de VIE

Los requerimientos de revelación de la ASU propuesta, relacionados con la excepción del alcance de la compañía privada, se reproducen a continuación para referencia.

ASC 810-10

50-2AG La entidad que reporta que ni consolida ni aplica los requerimientos de las secciones sobre entidades de interés variable a una entidad legal bajo control común porque satisface los criterios contenidos en el párrafo 810-10-15-17AD tienen que revelar lo siguiente:

- a. La naturaleza y los riesgos asociados con el involucramiento de la entidad que reporta con la entidad legal bajo control común.
- b. Cómo el involucramiento de la entidad que reporta con la entidad legal bajo control común afecta la posición financiera, el desempeño financiero, y los flujos de efectivo de la entidad que reporta.
- c. Los valores en libros y la clasificación de los activos y pasivos en el estado de posición financiera de la entidad que reporta, que resultan de su involucramiento con la entidad legal bajo control común.
- d. La exposición máxima de la entidad que reporta ante la pérdida resultante de su involucramiento con la entidad legal bajo control común. Si la exposición máxima de la entidad que reporta ante la pérdida resultante de su involucramiento con la entidad legal bajo control común no puede ser cuantificada, ese hecho tiene que ser revelado.
- e. Si la exposición máxima de la entidad que reporta ante la pérdida (tal y como es requerido por (d)) excede el valor en libros de los activos y pasivos tal y como se describe en (c), información cualitativa y cuantitativa para permitirles a los usuarios de los estados financieros entender el exceso de exposición. Esa información tiene que incluir, pero no está limitada a, los términos de los acuerdos, considerando los acuerdos tanto explícitos como implícitos, que podrían requerir que la entidad que reporta proporcione respaldo financiero (por ejemplo, garantía implícita para financiar las pérdidas) para la entidad legal bajo control común, incluyendo eventos o circunstancias que podrían exponer, a la entidad que reporta, ante la pérdida.

50-2AH Al aplicar la orientación sobre revelación contenida en el párrafo 810-10-50-2AG(d) hasta (e), la entidad que reporta bajo control común tiene que considerar las exposiciones a través de garantías implícitas. La determinación de si existe una garantía implícita se basa en los hechos y circunstancias. Esos hechos y circunstancias incluyen, pero no están limitados a, si:

- a. La compañía privada (entidad que reporta) tiene un incentivo económico para actuar como garante o tener fondos disponibles.
- b. La compañía privada (entidad que reporta) ha actuado como garante o ha tenido fondos disponibles para la entidad legal en el pasado.

50-2AI Al revelar información acerca de la entidad legal bajo control común, la compañía privada (entidad que reporta) tiene que presentar esas revelaciones además de las revelaciones requeridas por otra orientación (por ejemplo, en los Topics 460 sobre garantías, Topic 850 sobre revelaciones de partes relacionadas, y Topic 842 sobre arrendamientos). Esas revelaciones podrían ser combinadas en una sola nota o mediante incluir en las notas referencias cruzadas con los estados financieros.

El Ejemplo 12 contenido en los requerimientos de revelación de la ASU propuesta es reproducido a continuación.

ASC 810-10

Ejemplo 12: Car Company (entidad que reporta) bajo control común con Engine Company, Tire Company, y Purse Company.

55-205AX Asuma lo siguiente:

- a. La Entidad que reporta Compañía de vehículos (Car Co), una compañía privada, produce vehículos para la venta.
- b. Car Co. Ha elegido aplicar la alternativa de contabilidad que se describe en el párrafo 810-10-15-17AD.
- c. El propietario único (no es una entidad de negocios pública) de Car Co, también es el propietario único de Engine Company (Engine Co.), Tire Company, Inc. (Tire Co.), y Purse Company (Purse Co.). Por consiguiente, Engine Co., Tire Co., y Purse Co. se considera que están bajo control común. Solo Purse Co. Satisface la definición de una entidad de negocios pública.
- d. Todas las compañías bajo control común tienen deuda con terceros, y cada una de las respectivas compañías ha pignorado sus activos como colateral por esa deuda. La deuda con terceros de cada una de las respectivas compañías está garantizada personalmente por el propietario.
- e. Supuestos de Engine Co.:
 1. Engine Co. fue creada por el propietario para integrar verticalmente la cadena de suministro para la producción de vehículos de Car Co.
 2. Engine Co. produce motores basada en especificaciones de diseño de Car Co.

3. Engine Co. es el único proveedor de motores para Car Co., y sustancialmente toda la producción de Engine Co. es vendida a Car Co.
4. Ninguno de los otros motores que hay en el mercado podría reemplazar a los motores suministrados por Engine Co.
5. Durante 20XX, Car Co. cargó a Engine Co. \$225,684 por administración y otros servicios prestados.
6. Durante 20XX, Car Co. com´ro \$9,482,513 en motores de Engine Co.
7. Engine Co. tiene un préstamo vigente por \$600,000 debido a Car Co. que no está asegurado y causa intereses del 6 por ciento. Este préstamo está subordinado a toda la otra deuda, y no hay términos específicos de reembolso.
8. Históricamente, Car Co. le ha proporcionado financiación a Engine Co. a solicitud del propietario.
9. El total del valor en libros de los pasivos de Engine Co. es de \$2.459.127 a diciembre 31, 20XX.

f. Supuestos de Tire Co.:

1. Tire Co. fue creada por el propietario para integrar verticalmente la cadena de suministro para la producción de vehículos de la compañía.
2. Tire Co. vende la mayoría de sus llantas a Car Co.
3. Muchos sustitutos en el mercado reemplazarían las llantas proporcionadas por Tire Co.
4. Durante 20XX, Car Co. cargó a Tire Co. \$74,568 por administración y otros servicios prestados.
5. Durante 20XX, Car Co. compró \$3,729,929 de llantas de Tire Co.
6. Tire Co. tiene un préstamo pendiente por \$200,000 debido a Car Co. que no está asegurado y causa intereses del 6 por ciento. Este préstamo está subordinado a toda la otra deuda, y no hay términos específicos de reembolso.
7. Diferente al préstamo de \$200,000, Car Co. nunca ha proporcionado ninguna otra financiación adicional a Tire Co. y contractualmente no está obligada a hacerlo.
8. El valor total en libros de los pasivos de Tire Co. es \$1,250,000 a diciembre 31, 20XX.

g. Supuestos de Purse Co.:

1. Purse Co. vende bolsos de alta gama de diseñador.
2. No hay transacciones o acuerdos importantes entre Purse Co. y las otras entidades bajo control común.
3. Car Co. no prestó ningún servicio de administración a Purse Co.
4. Car. Co nunca ha proporcionado a Purse Co. ninguna financiación adicional y no está obligada contractualmente a hacerlo.
5. El valor total en libros de los pasivos de Purse Co. es \$1,000,000 a diciembre 31, 20XX.

55-205AY Car Co. satisface todos los criterios contenidos en el párrafo 810-10-15-17AD por Engine Co. y Tire Co. y puede elegir la alternativa de contabilidad. Como resultado de su política de contabilidad elegida, Car. Co. aplicará la alternativa de contabilidad a Engine Co. y a Tire Co. con base en lo siguiente:

- a. Car Co. (una compañía privada), Engine Co., y Tire Co. están bajo control común.
- b. Car Co., Engine Co., y Tire Co. están bajo control común de un individuo que no es una entidad de negocios pública.
- c. Ni Engine Co. ni Tire Co. son una entidad de negocios pública.

Si bien Purse Co. no calificaría para la alternativa de contabilidad dado que es una entidad de negocios pública, Car Co. no considera que Purse Co. sea una entidad legal que necesite ser valorada para consolidación dado que Car Co. no tiene interés variable en Purse Co. Por consiguiente, Car Co. no proporcionaría ningunas revelaciones relacionadas con Purse Co.

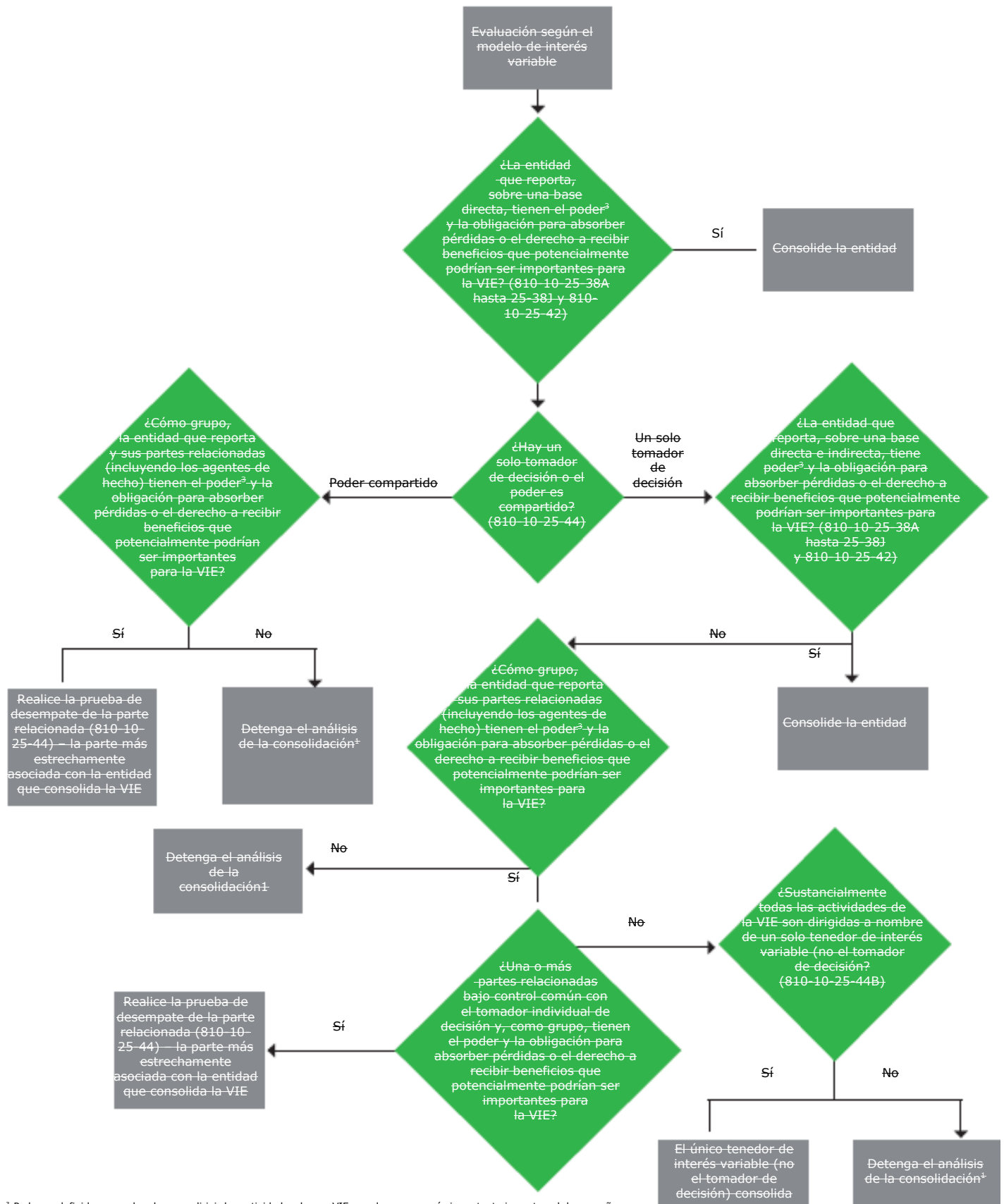
55-205AZ Con base en el patrón de hechos que se describe en el párrafo 810-10-55-205AY, las siguientes revelaciones pueden satisfacer las determinaciones de revelación contenidas en los párrafos 810-10-50-2AG hasta 50-2AI:

- a. Engine Company, Inc. (Engine Co.): Engine Co. y Car Company, Inc. (la Compañía) están bajo control común. Engine Co. fue creada por el propietario para integrar verticalmente la cadena de suministro para la producción de vehículos de la Compañía. La capacidad de la Compañía para generar utilidades depende ampliamente de Engine Co. Engine Co. produce motores para los vehículos de la Compañía de acuerdo con las especificaciones de diseño de la Compañía para esos motores. Sustancialmente toda la producción de Engine Co. es vendida a la Compañía, y Engine Co. es el único proveedor de motores para la Compañía. Ningunos otros motores en el mercado reemplazarían los motores suministrados por Engine Co. La Compañía le proporciona a Engine Co. administración y otros servicios (incluyendo, pero no limitado a, contabilidad, facturación, y obligaciones administrativas) por lo cual le cargó un honorario por administración de \$225,684 en 20XX. La Compañía compró \$9,482,513 en motores durante 20XX de Engine Co. Engine Co. tiene un préstamo pendiente por la cantidad de \$600,000 debido a la Compañía, el cual no está asegurado y causa intereses del 6 por ciento. El préstamo está subordinado a toda la otra deuda, y no existen términos específicos de reembolso.

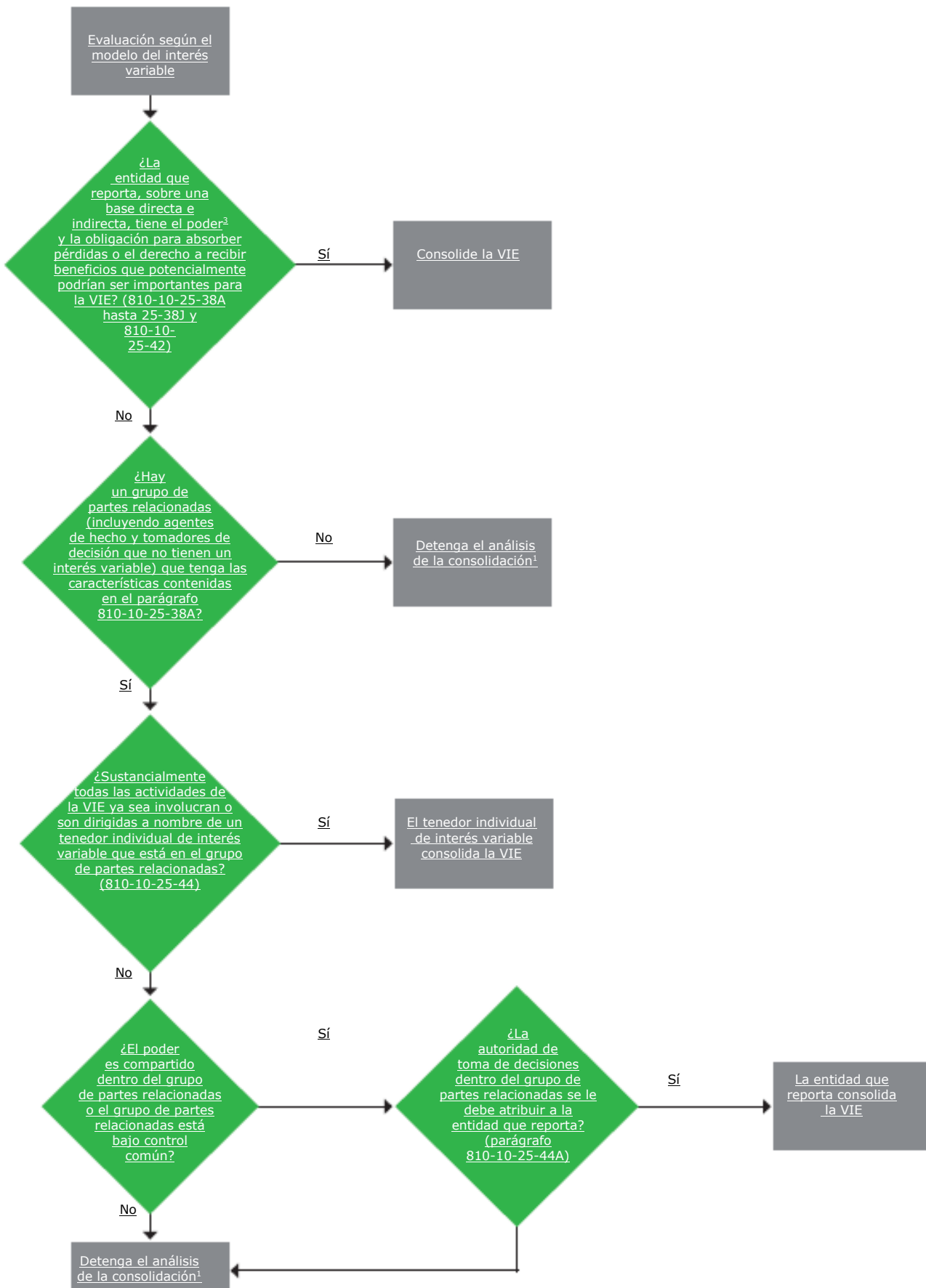
- b. Tire Company, Inc. (Tire Co.): Tire Co. y la Compañía están bajo control común. Tire Co. fue creada por el propietario para integrar verticalmente la cadena de suministro para la producción de vehículos de la Compañía. Tire Co. produce llantas para los vehículos de la compañía y vende la mayoría de esas llantas a la Compañía. La Compañía no proporciona especificaciones de diseño para las llantas, y muchos sustitutos en el mercado podrían reemplazar las llantas que Tire Co. proporciona. La Compañía le proporciona a Tire Co. administración y otros servicios (incluyendo, pero no limitado a, contabilidad, facturación, y obligaciones administrativas) por lo cual le cargó un honorario por administración de \$74,568 en 20XX. Car Co. compró \$3.792.929 en llantas durante 20XX a Tire Co. Tire Co. tiene un préstamo pendiente por la cantidad de \$200,000 debido a la compañía, el cual no está asegurado y causa intereses del 6 por ciento. El préstamo está subordinado a toda la otra deuda, y no existen términos específicos de reembolso.
- c. Tanto Engine Co. como Tire Co. tienen deuda con terceros, y ambas compañías han pignorado sus activos como colateral por esa deuda. El propietario de la Compañía, Engine Co., y Tire Co. personalmente ha garantizado la deuda que con terceros tienen la Compañía, Engine Co., y Tire Co.
- d. Además del préstamo de \$600,000 la Compañía históricamente ha estado requerida a proporcionar fondos a Engine Co. a solicitud del propietario común. La Compañía considera que su máxima exposición financiera ante la pérdida relacionada de Engine Co. podría ser igual a todos los pasivos de Engine Co. El valor en libros de los pasivos de Engine Co. es de \$2,459,127 a diciembre 31, 20XX.
- e. Diferente al préstamo de \$200,000, la Compañía nunca ha proporcionado ninguna financiación adicional a Tire Co. y contractualmente no está obligada a hacerlo. La Compañía considera que su exposición financiera máxima relacionada con Tire Co. está limitada al préstamo pendiente de \$200,000 y cualesquiera intereses causados a Diciembre 31, 20XX.

Apéndice C – Diagrama de flujo: Efecto que las partes relacionadas tienen en la determinación del beneficiario primario de la VIE

La ASU propuesta enmendaría el diagrama de flujo contenido en la ASC 810-10-05-6 (reproducido a continuación), el cual ilustra las consideraciones relacionadas con el efecto que terceros tienen en la determinación del beneficiario primario de la VIE.



³ Poder es definido como el poder para dirigir las actividades de una VIE que de manera más importante impactan el desempeño económico de la VIE



³ Poder es definido como el poder para dirigir las actividades de la VIE que de manera más importante impactan el desempeño económico de la VIE.

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. [Suscríbase](http://www.deloitte.com/us/dbriefs) *Dbriefs* para recibir notificaciones sobre futuros webcast en www.deloitte.com/us/dbriefs.

DART y US GAAP Plus

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

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

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

Esta es una traducción al español de la versión oficial en inglés de **Heads Up -- Volume 24, Issue 19 – July 14, 2017 - FASB Proposes Targeted Amendments to the Related-Party Guidance for Variable Interest Entities** – 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.