



En este número

- Antecedentes
- Determinaciones clave de la ASU propuesta
- Fecha efectiva y transición
- Apéndice – Preguntas para quienes respondan

FASB propone enmendar el alcance de la contabilidad de la modificación para los acuerdos de pago basado-en-acciones

Por Sandie Kim y Jonathan Margate, Deloitte & Touche LLP

En noviembre 17, 2016, FASB emitió una [ASU propuesta](#)¹ que enmendaría el alcance de la contabilidad de la modificación para los acuerdos de pago basado-en-acciones. La ASU propuesta proporciona orientación sobre los tipos de cambios a los términos o condiciones de las recompensas de pago basado-en-acciones a los cuales la entidad estaría requerida a aplicar la contabilidad de la modificación según la ASC 718.² De manera específica, la entidad no aplicaría la contabilidad de la modificación si el valor razonable,³ las condiciones de consolidación de la concesión, y la clasificación de las recompensas son los mismos inmediatamente antes y después de la modificación.

Los comentarios sobre la ASU propuesta son recibidos hasta enero 6, 2017. Para facilidad de referencia, las preguntas para quienes respondan sobre la propuesta son reimprimadas en el [apéndice](#) de este *Heads Up*.

¹ FASB Proposed Accounting Standards Update (ASU), *Scope of Modification Accounting*.

² FASB Accounting Standards Codification (ASC or the "Codification") Topic 718, *Compensation — Stock Compensation*.

³ Si la medición de las recompensas en los estados financieros se basa en el valor calculado o en el valor intrínseco, la comparación antes y después de la modificación se basaría en tal método alternativo de medición en lugar del valor razonable.

Antecedentes

Cuando la ASU 2016-09⁴ fue emitida en marzo 2016 según la iniciativa de simplificación, de la Junta,⁵ hizo un cambio a la ASC 718 en relación con la excepción a la clasificación del pasivo de una recompensa relacionada con el uso que el empleador hace de una característica de liquidación neta para retener acciones para satisfacer el requerimiento estatutario de retención de impuestos que tiene el empleador. Según la ASU 2016-09, la liquidación neta de una recompensa para propósitos estatutarios de retención tributaria no resulta, por sí misma, en la clasificación como pasivo de la recompensa en la extensión en que la cantidad retenida por impuestos no exceda la tarifa tributaria estatutaria *máxima* en la(s) jurisdicción(es) relevante(s) del empleado. Antes que la entidad adopte la ASU 2016-09, la excepción aplica solo cuando no más que el número de acciones necesario para satisfacer el requerimiento *mínimo* estatutario de retención de impuestos sea recomprado o retenido.

A partir de la adopción de la ASU 2016-09, algunas entidades pueden cambiar los términos de la liquidación neta de sus acuerdos de pago basado-en-acciones desde la tarifa tributaria estatutaria mínima a una tarifa más alta hasta la tarifa tributaria estatutaria máxima. Algunos constituyentes cuestionaron si este cambio, si se hace a las recompensas existentes, requeriría la aplicación de la contabilidad de la modificación según la ASC 718-20-35-3.



Nota del editor

Con base en las discusiones con el personal de FASB, consideramos que el cambio discutido arriba no requerirá la aplicación de la contabilidad de la modificación. Sin embargo, este tratamiento contable aplicaría solo en esas circunstancias reducidas (i.e., solamente para cambiar las determinaciones de la liquidación neta desde la tarifa tributaria estatutaria mínima a una tarifa más alta hasta la tarifa tributaria estatutaria máxima para propósitos de retención tributaria estatutaria) y no debe hacerse analogía a otras situaciones.

Luego de las discusiones antes mencionadas, el personal de FASB realizó investigación sobre si la Junta debe cambiar el alcance de la orientación que sobre la modificación está contenida en la ASC 718 porque la modificación es definida en la ASC 718-20-20 como un "cambio en **cualquiera** de los términos o condiciones de la recompensa de pago basado-en-acciones" (añadido el énfasis). Dado que la definición del término "modificación" es amplia, puede haber diversidad en la práctica relacionada con cuáles tipos de cambios a las recompensas de pago basado-en-acciones resultan en la aplicación de la contabilidad de la modificación. Por ejemplo, algunas entidades pueden aplicar la contabilidad de la modificación solo si el cambio es sustantivo. En contraste, algunas entidades pueden aplicar la contabilidad de la modificación de manera amplia a todos los cambios a menos que el cambio sea solamente administrativo.

Cuando la entidad aplica la contabilidad de la modificación a las recompensas clasificadas-en-patrimonio y las recompensas originales se espera consoliden la concesión (a causa de cualesquiera condiciones de servicio o desempeño) en la fecha de la modificación, la modificación puede resultar en costo incremental de la compensación. La medición basada-en-el-valor-razonable de las recompensas inmediatamente antes de la modificación es comparada con la medición basada-en-el-valor-razonable de las recompensas inmediatamente después de la modificación. Si la medición basada-en-el-valor-razonable después de la modificación es más alto que antes de la modificación, el costo incremental de la compensación generalmente es reconocido durante cualquier período restante de servicio requerido. Si, en lugar de ello, en la fecha de la modificación las recompensas originales no se espera que consoliden la concesión, la entidad generalmente reconoce cualquier costo de compensación por las recompensas modificadas haciéndolo con base en la medición revisada basada-en-el-valor-razonable en la fecha de la modificación (en oposición a la medición basada-en-el-valor-razonable a la fecha del otorgamiento).

⁴ FASB Accounting Standards Update No. 2016-09, *Improvements to Employee Share-Based Payment Accounting*.

⁵ La iniciativa de simplificación es el esfuerzo de la Junta para reducir el costo y la complejidad de los US GAAP actuales al tiempo que mantiene o mejora la utilidad de la información relacionada del estado financiero.

Ejemplo 1

La Entidad A les otorga a los empleados unidades de acciones restringidas que están clasificadas como patrimonio y tienen una medida basada-en-el-valor-razonable de \$1 millón a la fecha del otorgamiento. La Entidad A subsiguientemente modifica las recompensas para adicionar una característica contingente de recompra en las acciones subyacentes para las cuales el precio de recompra se basa en el valor razonable de las acciones a la fecha de recompra. Asuma que la adición de la característica contingente de recompra no cambia la medición basada-en-el-valor-razonable de las recompensas o la clasificación de las recompensas, y que la medida basada-en-el-valor-razonable a la fecha de la modificación es \$1.5 millones (ambas inmediatamente antes y después de la modificación). Además, no hay otros cambios a las recompensas, incluyendo las condiciones de consolidación de la concesión. Si A aplica la contabilidad de la modificación y las recompensas se espera que consoliden la concesión en la fecha de la modificación, no hay consecuencia de contabilidad asociada con la modificación, y cualquier costo de compensación continuará siendo basado en la medida basada-en-el-valor-razonable a la fecha del otorgamiento de \$1 millón. Sin embargo, si A aplica la contabilidad de la modificación y las recompensas no se espera que consoliden la concesión en la fecha de la modificación, cualquier costo de compensación a ser reconocido (si las recompensas subsiguientemente se espera que consoliden la concesión y actualmente consolidan la concesión) será basado en la medida basada-en-el-valor-razonable a la fecha de la modificación de \$1.5 millones.

Determinaciones clave de la ASU propuesta

Alcance de la contabilidad de la modificación

La ASU propuesta enmendaría la ASC 718 para limitar los casos en los cuales se aplica la contabilidad de la modificación. Las entidades contabilizarían los efectos de la modificación a menos que todos los siguientes elementos sean los mismos inmediatamente antes y después de la modificación:

- El valor razonable (o el valor calculado o valor intrínseco, si tal método alternativo de medición es usado) de la recompensa.⁶
- Las condiciones de consolidación de la concesión de la recompensa.
- La clasificación de la recompensa como un instrumento de patrimonio o un instrumento de pasivo.

Además, como enmienda por consecuencia, la propuesta removería la frase "cualquiera de" de la definición de "modificación." Según la ASU propuesta, la modificación sería definida como el "cambio en los términos o condiciones de la recompensa de pago basado-en-acciones."



Nota del editor

La Junta consideró, pero en últimas rechazó, la adición de un criterio que estipule que para que la contabilidad de la modificación no aplique, el cambio tiene que ser hecho como resultado de enmiendas recientemente efectivas a la Codificación o leyes o regulaciones recientemente efectivas. FASB rechazó este criterio, citando desafíos de operabilidad (i.e., puede ser difícil determinar si los cambios a las recompensas son hechos solamente como resultado de enmiendas recientemente efectivas a los US GAAP o leyes o regulaciones recientemente efectivas).

⁶ Si bien las referencias son al valor razonable o a la medición basada-en-el-valor-razonable, si el valor calculado o valor intrínseco es usado para reconocer las recompensas de pago basado-en-acciones, el método alternativo de medición aplicaría en lugar del valor razonable.

Además, la Junta consideró pero en últimas rechazó proponer que la entidad no aplicaría la contabilidad de la modificación si los cambios a las recompensas son hechos solamente para preservar el valor de las recompensas luego de una reestructuración del patrimonio. Por ejemplo, si la entidad adicionó una determinación anti-dilución asociada con reestructuraciones del patrimonio, no aplicaría la contabilidad de la modificación, incluso si el cambio fue hecho en contemplación de la reestructuración del patrimonio. La Junta rechazó esta alternativa porque hay valor incremental transmitido cuando las recompensas son enmendadas para adicionar una determinación anti-dilución en contemplación de una reestructuración de patrimonio. Como consecuencia, la orientación actual contenida en la ASC 718 continuaría aplicando. Esto es, si la determinación anti-dilución es adicionada pero la reestructuración del patrimonio no es contemplada, no se aplicaría la contabilidad de la modificación. Sin embargo, si la reestructuración del patrimonio es contemplada, la contabilidad de la modificación aplicaría y podría reconocerse costo incremental de compensación importante.

A partir de una reestructuración del patrimonio, no es raro que la entidad haga de los empleados un "todo," de acuerdo con determinaciones anti-dilución no-discrecionales preexistentes, con base en el valor intrínseco cuando las recompensas sean opciones de acciones. En ciertas circunstancias, la medición basada-en-el-valor-razonable de las opciones de acciones modificadas podría cambiar como resultado de la reestructuración incluso si el valor intrínseco permanece siendo el mismo. La ASU propuesta permitiría la comparación del valor intrínseco a ser usada para determinar si la modificación de la contabilidad es aplicada solo "si es usado tal método alternativo de medición"; por lo tanto, si la entidad mide y reconoce el costo de compensación para sus recompensas de pago basado-en-acciones mediante usar una medida basada-en-el-valor-razonable, la contabilidad de la modificación todavía sería requerida en las circunstancias en las cuales la medición basada-en-el-valor-razonable haya cambiado, incluso si el valor intrínseco es el mismo inmediatamente antes y después de la modificación.

Ejemplo 2

La Entidad B ha otorgado a sus empleados unidades de acciones restringidas y opciones de acciones. Las recompensas de pago basado-en-acciones son clasificadas como patrimonio, y el costo de compensación es reconocido con base en la medición basada-en-el-valor-razonable de las recompensas a la fecha del otorgamiento. La Entidad B subsiguientemente modifica las recompensas tras la escisión de una de sus subsidiarias. La modificación no cambia ninguna de las condiciones de consolidación de la concesión ni la clasificación de las recompensas como patrimonio. El plan de la Entidad B para el pago basado-en-acciones tiene una determinación anti-dilución no-discrecional preexistente (i.e., no fue adicionada en contemplación de la escisión) para hacer que los empleados permanezcan intactos en el evento de una reestructuración del patrimonio. Además, la medición basada-en-el-valor-razonable de las unidades de acciones restringidas es la misma inmediatamente antes y después de la modificación. Sin embargo, la medición basada-en-el-valor-razonable de las opciones de acciones es diferente antes y después de la modificación, incluso si el valor intrínseco es el mismo. Según la ASU propuesta, B no aplicaría la contabilidad de la modificación a las unidades de acciones restringidas porque la medición basada-en-el-valor-razonable, las condiciones de consolidación de la concesión, y la clasificación son las mismas inmediatamente antes y después de la modificación. El costo de compensación para las unidades de acciones restringidas continuará basándose en su medición basada-en-el-valor-razonable a la fecha del otorgamiento. Sin embargo, B aplicaría la contabilidad de la modificación a las opciones de acciones porque la medición basada-en-el-valor-razonable no es la misma inmediatamente antes y después de la modificación. Si las opciones de acciones se espera que consoliden la concesión en el momento de la modificación, B determinaría si cualquier costo de compensación incremental debe ser reconocido, haciéndolo mediante comparar la medición basada-en-el-valor-razonable de las opciones de acciones inmediatamente antes y después de la modificación. Si las opciones de acciones no se espera que consoliden la concesión en el momento de la modificación, cualquier costo de compensación reconocido (provisto que las recompensas subsiguientemente se espera que consoliden la concesión o actualmente consolidan la concesión) se basará en la medición basada-en-el-valor-razonable a la fecha de la modificación, la cual podría ser significativamente diferente de la medición basada-en-el-valor-razonable a la fecha del otorgamiento.

Las Bases para las Conclusiones de la propuesta proporcionan claridad adicional sobre la aplicación de la ASC 718-20-35-2A(a) propuesta, la cual requiere que el valor razonable sea el mismo inmediatamente antes y después de la modificación para que la contabilidad de la modificación no sea aplicada. En el párrafo BC11, la Junta aclaró que la evaluación se debe basar en si el valor razonable ha cambiado, no en si el costo de compensación reconocido ha cambiado. Además, el BC14 aclara que el cálculo del valor razonable antes y después de la modificación no se espera que sea realizado en todos los casos. Más aún, si la entidad determina que la modificación no afecta ninguno de los inputs usados en su cálculo del valor, la entidad muy probablemente podría concluir que el valor razonable sería el mismo inmediatamente antes y después de la modificación.



Nota del editor

El párrafo BC11 incluye el ejemplo de un cambio que resulta en una modificación "Tipo IV" (improbable a improbable), la cual es una modificación en la cual las recompensas de pago basado-en-acciones no se espera que consoliden la concesión tanto inmediatamente antes como después de la modificación. En ese ejemplo, puede no haber cambio en el costo de compensación a ser reconocido en la fecha de la modificación. Esto, porque las recompensas no se espera que consoliden la concesión inmediatamente antes y después de la modificación, no se reconoce costo de compensación antes o a partir de la modificación. Sin embargo, en el párrafo BC11, FASB observa que el valor razonable "típicamente cambiaría porque hay una nueva fecha de medición para la recompensa para una modificación Tipo IV" y la entidad "aplicaría la contabilidad de la modificación según el párrafo 718-20-35-2A." Este comentario puede sugerir que si incluso no es transmitido valor incremental a partir del cambio de los términos de la recompensa, porque cualquier costo de compensación que podría ser reconocido (si la recompensa subsiguientemente se espera que consolide la concesión o actualmente consolida la concesión) se basa en la medición del valor-razonable en la fecha de la modificación en lugar de la fecha original del otorgamiento, la contabilidad de la modificación sería aplicada si la medición basada-en-el-valor-razonable a la fecha de la modificación es diferente de la medición basada-en-el-valor-razonable a la fecha del otorgamiento.

Si esta interpretación es aplicada al Ejemplo 1 arriba, la contabilidad permanecería la misma según la ASU propuesta si las recompensas no se espera que consoliden la concesión inmediatamente antes de la modificación (i.e., la contabilidad de la modificación sería aplicada, y la medida basada-en-el-valor-razonable revisada de \$1.5 millones en la fecha de la modificación sería usada para reconocer cualquier costo de compensación). Sin embargo, nosotros consideramos que el ejemplo contenido en el párrafo BC11 podría entrar en conflicto con la orientación contenida en la ASC 718-20-35-2A(a) propuesta porque la comparación contenida en el párrafo propuesto es el valor razonable inmediatamente antes y después de la modificación (i.e., incluso si las recompensas originales no se espera que consoliden la concesión, la contabilidad de la modificación no sería aplicada en el Ejemplo 1 porque la medida basada-en-el-valor-razonable de \$1.5 millones es la misma inmediatamente antes y después de la modificación). De acuerdo con ello, si bien nosotros consideramos que la contabilidad de la modificación no sería aplicada en el Ejemplo 1 con pase en la ASC 718-20-35-2A(a) propuesta, incluso si las recompensas no se espera que consoliden la concesión, se necesitaría aclaración adicional del párrafo BC11.

Las Bases para las Conclusiones de la ASU propuesta también proporcionan ejemplos (que “son de naturaleza educativa, no son todo incluido, y no deben ser usados para pasar por alto la orientación contenida en el párrafo 718-20-35-2A”) de los cambios a las recompensas para los cuales la Junta considera que la contabilidad de la modificación no sería requerida así como también para los cuales la Junta considera que sería requerida. La siguiente tabla resume esos ejemplos:

Ejemplos de cambios para los cuales la contabilidad de la modificación no sería requerida	Ejemplos de cambios para los cuales la contabilidad de la modificación sería requerida
<ul style="list-style-type: none"> • Cambios administrativos, tales como cambio al nombre de la compañía, dirección de la compañía, o nombre del plan. • Cambios en las determinaciones de la liquidación neta relacionados con retenciones de impuestos que no afectan la clasificación de la recompensa. 	<ul style="list-style-type: none"> • Volver a fijar el precio de opciones que resulte en un cambio en el valor. • Cambios a una condición de servicio. • Cambios a una condición de desempeño o a una condición de mercado. • Cambios a una recompensa que resulten en reclasificación de la recompensa (patrimonio a pasivo o viceversa). • La adición de una determinación de cambio-en-el-control según la cual las recompensas consoliden inmediatamente la concesión a partir de la ocurrencia del evento.

Revelaciones

La ASC 718 actualmente requiere que las entidades revelen una descripción de las modificaciones importantes, incluyendo los términos de las modificaciones, el número de empleados afectados, y el costo total de compensación incremental resultante de las modificaciones. Según la ASU, no se requerirían revelaciones adicionales.



Nota del editor

Las entidades todavía estarían requeridas a revelar cualesquiera cambios importantes a los términos de las condiciones de las recompensas de pago basado-en-acciones que satisfagan la definición de una modificación según la ASC 718-20-20, incluso si la contabilidad de la modificación no es aplicada según la ASU propuesta. Por ejemplo, según la ASU propuesta, si la entidad cambia los términos de liquidación de sus recompensas de pago basado-en-acciones pero tal cambio no resulta en un cambio en el valor razonable, la condición de consolidación de la concesión, o la clasificación, la contabilidad de la modificación no sería aplicada. Sin embargo, la entidad todavía puede estar requerida a revelar el cambio en los términos de la liquidación si la modificación es importante.

Fecha efectiva y transición

FASB planea determinar la fecha efectiva para la orientación final luego de considerar la retroalimentación del *stakeholder* sobre la ASU propuesta. Las entidades aplicarían las enmiendas propuestas prospectivamente a las modificaciones en o después de la fecha efectiva, y no se requerirían revelaciones de la transición.

Apéndice – Preguntas para quienes responden

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

Pregunta 1: ¿Está usted de acuerdo con las enmiendas contenidas en esta Update propuesta acerca de cuándo la entidad está requerida a aplicar la contabilidad de la modificación? Si no, ¿por qué?

Pregunta 2: ¿En el Topic 718 deben ser incluidas revelaciones nuevas o diferentes como resultado de las enmiendas contenidas en esta Update propuesta? Si la respuesta es sí, ¿cuáles son esas revelaciones y por qué deben ser útiles para los usuarios del estado financiero?

Pregunta 3: ¿Los requerimientos de transición son apropiados? Si no lo son, ¿qué enfoque de transición es más apropiado y por qué?

Pregunta 4: ¿Qué tanto tiempo se necesitaría para adoptar las enmiendas contenidas en esta Update propuesta? ¿La cantidad de tiempo requerido por entidades diferentes a las entidades públicas de negocio para aplicar las enmiendas contenidas en esta Update propuesta debe ser diferente de la cantidad de tiempo requerida por las entidades públicas de negocio? ¿Se debe permitir la adopción temprana? Si la respuesta a cualquier pregunta es sí, por favor explique por qué.

Suscripciones

Si usted desea recibir *Heads Up* y otras publicaciones de contabilidad emitidas por el Accounting Standards and Communications Group, de Deloitte, por favor [regístrese](http://www.deloitte.com/us/subscriptions) en www.deloitte.com/us/subscriptions.

Dbriefs para ejecutivos financieros

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

- Estrategia de negocios e impuestos
- Orientando el valor de la empresa
- Información financiera
- Información financiera para impuestos
- Gobierno, riesgo y cumplimiento
- Tecnología
- Transacciones y eventos de negocio

Dbriefs también proporciona una manera conveniente y flexible para ganar créditos de CPE – directo en su escritorio. [Suscríbese](http://www.deloitte.com/us/dbriefs) *Dbriefs* para recibir notificaciones sobre futuros webcast en www.deloitte.com/us/dbriefs.

Technical Library y US GAAP Plus

[Biblioteca técnica y US GAAP Plus]

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

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

Además, asegúrese de visitar [US GAAP Plus](http://www.deloitte.com/us/gaapplus), nuestro nuevo sitio web gratis que destaca noticias de contabilidad, información, y publicaciones con un centro de atención puesto en los US GAAP. Contiene artículos sobre las actividades de FASB y actualizaciones a la *FASB Accounting Standards Codification™* así como también desarrollos de otros emisores del estándar y reguladores de los Estados Unidos, tales como PCAOB, AICPA, SEC, IASB y el IFRS Interpretations Committee. ¡Dele un vistazo hoy!

Heads Up es preparado por miembros de la National office de Deloitte tal y como lo requieran los desarrollos que se den. Esta publicación solo contiene información general y Deloitte, por medio de esta publicación, no está prestando asesoría o servicios de contabilidad, negocios, finanzas, inversión, legal, impuestos u otros de carácter profesional. Esta publicación no sustituye tales asesoría o servicios profesionales, ni debe ser usada como base para cualquier decisión o acción que pueda afectar sus negocios. Antes de tomar cualquier decisión o realizar cualquier acción que pueda afectar sus negocios, usted debe consultar un asesor profesional calificado.

Deloitte no será responsable por cualquier pérdida tenida por cualquier persona que confíe en esta publicación.

Tal y como se usa en este documento, "Deloitte" significa Deloitte & Touche LLP, una subsidiaria de Deloitte LLP. Por favor vea www.deloitte.com/us/about para una descripción detallada de la estructura de Deloitte LLP y sus subsidiarias. Ciertos servicios pueden no estar disponibles para atestar clientes según las reglas y regulaciones de la contaduría pública.

Copyright © 2016 Deloitte Development LLC. Reservados todos los derechos.

Esta es una traducción al español de la versión oficial en inglés de **Heads Up -- Volume 23, Issue 30 – November 18, 2016 - FASB Proposes to Amend the Scope of Modification Accounting for Share-Based Payment Arrangements**– 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.