



En este número

- [Vista de conjunto](#)
- [Determinaciones clave de la ASU 2018-18](#)

FASB enmienda orientación sobre acuerdos de colaboración

Por Dennis Howell y Kelsey White, Deloitte & Touche LLP

Vista de conjunto

En noviembre 5, 2018, FASB emitió la [ASU 2018-18](#),¹ que enmienda la ASC 808² para aclarar cuándo las transacciones entre participantes en un acuerdo de colaboración según la ASC 808 están dentro del alcance del nuevo estándar de ingresos ordinarios, de FASB, la ASU 2014-09³ (codificada en la ASC 606⁴). Dado que la ASC 808 no proporciona orientación comprensiva sobre el reconocimiento o la medición de los acuerdos de colaboración, la contabilidad para esos acuerdos a menudo se basa en una analogía a otra literatura de contabilidad o en una elección de política de contabilidad de la entidad. Algunas entidades aplican directamente la orientación sobre los ingresos ordinarios o por analogía a todos o parte de sus acuerdos, y otras aplican un diferente método como una política de contabilidad. De acuerdo con ello, hay diversidad en la práctica relacionada con el punto de vista de la entidad sobre la economía de los acuerdos de colaboración y su contabilidad asociada para esas transacciones. No obstante tal diversidad, la emisión de la ASU 2014-09 generó preguntas acerca de las interacciones entre la ASC 808 y la ASC 606, específicamente si la ASC 606 podría ser aplicadas a ciertas transacciones contenidas en acuerdos de colaboración.

¹ FASB Accounting Standards Update (ASU) No. 2018-18, *Clarifying the Interaction Between Topic 808 and Topic 606*.

² FASB Accounting Standards Codification (ASC) Topic 808, *Collaborative Arrangements*.

³ FASB Accounting Standards Update No. 2014-09, *Revenue From Contracts With Customers*.

⁴ FASB Accounting Standards Codification Topic 606, *Revenue From Contracts With Customers*.

Este *Heads Up* resume las determinaciones clave de la ASU 2018-18, que:

- “Aclara que ciertas transacciones entre participantes en acuerdos de colaboración deben ser contabilizadas como ingresos ordinarios según el Topic 606 cuando el participante en el acuerdo de colaboración sea un cliente en el contexto de la unidad de cuenta.”
- “Adiciona la orientación sobre la unidad-de-cuenta contenida en el Topic 808 para alinearla con la orientación contenida en el Topic 606 (esto es, un bien o servicio distinto) cuando la entidad esté valorando si el acuerdo de colaboración o parte del acuerdo está dentro del alcance del Topic 606.”
- “Requiere que la transacción con un participante en acuerdo de colaboración que no esté relacionada directamente con ventas a terceros, presentar la transacción junto con los ingresos ordinarios reconocidos según el Topic 606 está impedida si el participante en el acuerdo de colaboración no es un cliente.”

Determinaciones clave de la ASU 2018-18

Alcance de los ingresos ordinarios

Antes de la emisión de la ASU 2018-18, la ASC 606-10-15-3 específicamente excluyó ciertos elementos de los acuerdos de colaboración del alcance de la ASC 606. La ASC 606-10-15-3 establece, en parte, que una “contraparte del contrato no sería un cliente si, por ejemplo, la contraparte ha contratado con la entidad para participar en una actividad o proceso en el cual las partes del contrato participan en los riesgos y beneficios que resultan de la actividad o proceso (tal como desarrollar un activo en un acuerdo de colaboración).” Sin embargo, las Bases para las conclusiones de la ASU 2014-09 señalan que las transacciones con participantes en acuerdos de colaboración pueden estar dentro del alcance de la ASC 606 si la contraparte satisface la definición de un cliente según alguno o todos los términos del acuerdo. Las Bases para las conclusiones adicionalmente observan que puede ser apropiado que la entidad aplique por analogía los principios de la ASC 606 a un acuerdo de colaboración, incluso si la contraparte no es considerada un cliente, en la extensión en que no aplique otra orientación. Por lo tanto, algunos *stakeholders* expresaron preocupaciones de que la ASU 2014-09 y sus Bases para las conclusiones parece que son inconsistentes con relación al alcance de la ASC 606 para los acuerdos de colaboración.

La ASU 2018-18 enmienda la ASC 606-10-15-3 para eliminar esa inconsistencia y adiciona la ASC 808-10-15-5A y 15-5B, que aclara que los acuerdos de colaboración pueden estar parcialmente dentro del alcance de la ASC 606 en una transacción entre participantes colaborativos “si la unidad de cuenta, identificada como un bien o servicio prometido (o un paquete de bienes o servicios) que es distinta dentro del acuerdo de colaboración usando la orientación contenida en los párrafos 606-10-15-4 y 606-10-25-19 hasta 25-22, es con un cliente.” En tal situación, “la entidad tiene que aplicar la orientación contenida en el Topic 606 a la unidad de cuenta que esté dentro del alcance de ese Topic, incluyendo los requerimientos de reconocimiento, medición, presentación, y revelación.”

En una transacción entre participantes colaborativos, la entidad está impedida por la ASU 2018-18 de presentar la transacción junto con “los ingresos ordinarios provenientes de contratos con clientes” a menos que la entidad aplique la orientación contenida en la ASC 606 a la unidad de cuenta que esté dentro del alcance de la ASC 606.



Conectando los puntos

En los Ejemplos 1 y 2, de la ASU 2018-18, Biotech y Pharma acuerdan participar igualmente en los resultados de las actividades de investigación y desarrollo (I&D) y en las actividades de comercialización para un candidato a droga. Biotech ve a Pharma como un cliente que presta servicios distintos de I&D de acuerdo con la ASC 808-10-15-5A y 15-5B, dado que Pharma es vista como un cliente, los servicios distintos de I&D están directamente dentro del alcance de la orientación contenida en la ASC 606 sobre separación, medición, reconocimiento, y revelaciones. Además, la consideración recibida por Biotech que corresponda a esos servicios será presentada como ingresos ordinarios cuando sea reconocida.

En el Ejemplo 3, los servicios de I&D no están dentro del alcance de la ASC 606 porque no existe una relación cliente/vendedor entre Little Pharma y Big Pharma. Según la ASC 808-10-15-5A y 15-5B, la ASC 606 no sería aplicada para la separación, medición, y reconocimiento. Sin embargo, la ASC 808-10-15-5C permitiría una analogía con la ASC 606 para algunos o todos los aspectos de la contabilidad para los servicios de I&D si la analogía a la ASC 606 es considerada una “analogía apropiada” (vea [adelante](#)).

Además, la ASU 2018-18 establece que, “La Junta no abordó la contabilidad para las transacciones con un participante en acuerdo de colaboración que estén directamente relacionadas con ventas a terceros de cualquier participante en el acuerdo de colaboración. Por consiguiente, no se modifica la práctica actual para esas transacciones.” Además, el parágrafo BC30 de la ASU 2018-18 establece:

Las enmiendas contenidas en esta Update no tienen la intención de abordar las transacciones con un participante en acuerdo de colaboración que estén directamente relacionadas con ventas a terceros de cualquier participante y, por consiguiente, no resultan en cambios a la presentación de esas transacciones... Ejemplos de transacciones con un participante en acuerdo de colaboración que están directamente relacionadas con ventas a terceros de cualquier participante pueden incluir (a) ventas de ‘inputs de producción’ u otros elementos a un participante en acuerdo de colaboración que sean eventualmente vendidos a un tercero o (b) utilidad de la participación en cuentas por cobrar a participantes en acuerdos de colaboración por ventas a terceros.

Unidad de cuenta

Antes de la emisión de la ASU 2018-18, la ASC 808 no abordó asuntos de reconocimiento y medición tales como la determinación de la apropiada unidad de cuenta. La ASU 2018-18 enmienda la ASC 808 para proporcionar orientación sobre la unidad de cuenta que está “limitada al contexto de valorar el alcance de la orientación sobre ingresos ordinarios.” Según la ASU, la unidad de cuenta está dentro del alcance de la ASC 606 si el participante colaborativo es un cliente para parte o partes de la transacción y los bienes o servicios son distintos de acuerdo con la 606-10-15-4 y ASC 606-10-35-19 hasta 35-22.



Conectando los puntos

La ASC 808-10-15-5B, que fue adicionada por la ASU 2018-18, establece, en parte que, “si una porción de un paquete de bienes o servicios o distinto no es con un cliente, la unidad de cuenta no está dentro del alcance del Topic 606.” Además, el parágrafo BC26 ASU 2018-18 discute situaciones en las cuales un elemento de ingresos ordinarios y un elemento de no-ingresos ordinarios no puede ser separado de acuerdo con el criterio de distinto contenido en la ASC 606. Establece:

La Junta concluyó que, si el participante en el acuerdo de colaboración es un cliente en el contexto de todo el paquete de bienes o servicios, la entidad debe contabilizar esa unidad de cuenta según el Topic 606. Sin embargo, si el participante en el acuerdo de colaboración no es un cliente para una porción de un paquete de bienes o servicios distintos, la unidad de cuenta no está dentro del alcance del Topic 606 y la entidad debe contabilizar esa unidad de cuenta usando la orientación residual contenida en el Topic 808 que permite la contabilidad por analogía o, si no hay analogía apropiada, una elección de política de contabilidad, incluyendo para los propósitos de determinación de la unidad de cuenta.

Modelo de no-ingresos ordinarios

Según la ASC 808, en un acuerdo de colaboración podría haber transacciones que no califiquen para la presentación de ingresos como “ingresos ordinarios provenientes de contratos con clientes.” FASB consideró ampliar el alcance de su proyecto de acuerdos de colaboración para incluir un modelo de no-ingresos ordinarios, y su personal desarrolló orientación para los no-ingresos ordinarios para consideración de la Junta. La Junta en últimas decidió no proponer un modelo de no-ingresos ordinarios y limitar el proyecto a la determinación del alcance de la orientación sobre ingresos ordinarios y su unidad de cuenta. Sin embargo, FASB enmendó la ASC 808 para adicionar la ASC 808-10-15-5C, que aborda la contabilidad para una unidad de cuenta que no esté dentro del alcance de la ASC 606. Ese párrafo establece, en parte, que “la unidad de cuenta, el reconocimiento, y la medición de la(s) unidad(es) de cuenta fuera del alcance de otros Topics, incluyendo el Topic 606, se basará en una analogía a la literatura contable que tenga carácter de autoridad o, si no hay analogía apropiada, a una elección de política de contabilidad razonable, racional, y aplicada consistentemente.”



Conectando los puntos

Tal y como se explica en el párrafo BC31 de la ASU 2018-18, la Junta consideró proporcionar orientación para el reconocimiento y la medición para transacciones de no-ingresos ordinarios entre participantes colaborativos, en parte porque “sus decisiones podrían resultar en más transacciones que necesitarían orientación para el reconocimiento y la medición que no existen en el Topic 808.” Si bien la Junta decidió no proponer un modelo de contabilidad de no-ingresos ordinarios para los acuerdos de colaboración, de acuerdo con la ASC 808-10-15-5C y tal y como se observa en el párrafo BC31, “la Junta decidió continuar permitiendo que la entidad aplique por analogía la orientación sobre ingresos ordinarios contenida en el Topic 606 o, si no hay analogía apropiada, como una elección de política, sin requerir que la entidad aplique toda la orientación contenida en el Topic 606, en la extensión en que presente la transacción separada de los ingresos ordinarios provenientes de contratos con clientes.” De acuerdo con ello, es posible que una entidad concluya con base en sus hechos y circunstancias que la ASC 606 representa una “analogía apropiada” con relación a la determinación de la(s) unidad(es) de cuenta de no-ingresos ordinarios, pero puede no representar una analogía apropiada con relación al reconocimiento o la medición para tal(es) unidad(es) de cuenta. En tal caso, la anterior orientación respaldaría la conclusión de que hacer analogía a la ASC 606 podría estar limitada a la determinación que la entidad haga de la(s) unidad(es) de cuenta. La entidad entonces estaría requerida a establecer una política que sea “razonable, racional, y consistentemente aplicada” en la extensión en que la transacción de no-ingresos ordinarios sea presentada por separado de cualesquiera ingresos ordinarios reconocidos provenientes de contratos con clientes según la ASC 606.

Alcance, transición, y fecha efectiva

Las enmiendas de la ASU 2018-18 aplican a todas las entidades que tengan acuerdos de colaboración tal y como se definen en la ASC 808. Las entidades tienen que aplicar la orientación retrospectivamente a la fecha de aplicación inicial de la ASC 606 y deben reconocer el efecto acumulado de la aplicación inicial de las enmiendas como un ajuste a ganancias retenidas de apertura al último de (1) el primer período anual presentado y (2) el período anual que incluya la fecha de la aplicación inicial de la ASC 606. Además, las entidades pueden elegir aplicar la orientación a todos los acuerdos de colaboración o solo a los acuerdos de colaboración que no estén completados a la fecha de su aplicación inicial de la ASC 606, y su elección tiene que ser revelada.

Las enmiendas de la ASU son efectivas para las entidades de negocio públicas para los años fiscales que comiencen después de diciembre 15, 2019, incluyendo los consiguientes períodos intermedios. Para todas las otras entidades, las enmiendas son efectivas para los años fiscales que comiencen después de diciembre 15, 2020, y los períodos intermedios dentro de los años fiscales que comiencen después de diciembre 15, 2021. La adopción temprana es permitida si los estados financieros todavía no han sido emitidos (entidades de negocio públicas) o todavía no han sido hecho disponibles para emisión (todas las otras entidades), pero no antes de la fecha de la adopción que la entidad haga de la ASC 606.

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 de ganar crédito de CPE – directo a su escritorio.

Suscripciones

Para suscribirse a *Dbriefs*, o para recibir publicaciones de contabilidad emitidas por el Accounting Services Department, de Deloitte, por favor regístrese en My.Deloitte.com.

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://USGAAPPlus.com), 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 19 – November 13, 2018 – FASB Amends Guidance on Collaborative 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.