

## Heads Up

### En este número:

- [Introducción](#)
- [Decisiones tentativas](#)
- [Pasos siguientes](#)
- [Apéndice – Detalles adicionales acerca de las decisiones de FASB](#)

### Arrojando alguna luz

## FASB e IASB tentativamente deciden aclarar el nuevo estándar de ingresos ordinarios

Por Joe DiLeo, Scott Streaser, y Jiaojiao Tian, Deloitte & Touche LLP

### Introducción

En mayo de 2014, FASB e IASB emitieron un nuevo estándar de ingresos ordinarios<sup>1</sup> que reemplazará la mayoría de la orientación actual sobre el reconocimiento de ingresos ordinarios. Sin embargo, desde su emisión *stakeholders* han planteado una serie de preguntas sobre la implementación, muchas de las cuales han sido discutidas en reuniones del grupo conjunto de recursos para la transición [TRG = transition resource group], de las juntas, sobre el reconocimiento de ingresos ordinarios.<sup>2</sup>

Por ejemplo, ciertos aspectos de la contabilidad para las licencias de propiedad intelectual [IP = intellectual property] y la identificación de las obligaciones de desempeño han aparecido repetidas veces en las agendas de reunión del TRG. Para entender de mejor manera los problemas relacionados con esos temas, el personal de las juntas realizó proyectos de investigación. En la reunión del TRG realizada en enero de 2015, el personal de FASB observó que discutiría sus recomendaciones públicamente con FASB en febrero de 2015.

La tabla que se presenta a continuación resume y compara las decisiones tentativas tomadas en la reunión conjunta de las juntas realizada en febrero 18, 2015, en relación con las licencias de IP y la identificación de las obligaciones de desempeño. El [apéndice](#) discute con mayor detalle las recomendaciones del personal de FASB y las decisiones tentativas de FASB. Para más información, vea los [materiales de la reunión](#) en el sitio web de IASB.

<sup>1</sup> FASB Accounting Standards Update No. 2014-09 and IFRS 15, *Revenue From Contracts With Customers*.

<sup>2</sup> Para más información acerca del TRG vea el [sitio web](#) de FASB. Vea también los boletines *TRG Snapshot* de [julio de 2014](#), [octubre de 2014](#), y [enero de 2015](#), de Deloitte, para resúmenes de las reuniones y vínculos a los materiales relevantes de las reuniones.

## Decisiones tentativas

La siguiente tabla resume y compara las decisiones tentativas de las juntas en relación con IP:

Tema	Decisión tentativa de FASB	Decisión tentativa de IASB	Comparación
Determinación de la naturaleza de la promesa de la entidad en el otorgamiento de una licencia	FASB tentativamente estuvo de acuerdo con la recomendación de su personal para actualizar el estándar para incluir la "Articulación B," que requeriría que la entidad caracterice la naturaleza de la licencia ya sea como funcional o simbólica.	IASB tentativamente estuvo de acuerdo con la recomendación del personal para actualizar el estándar para incluir la "Articulación A," que potencialmente requeriría que la entidad valore la utilidad de la licencia antes de caracterizarla como funcional o simbólica.	Las decisiones son diferentes, pero las diferencias se espera que actualmente afecten solo un pequeño subconjunto de licencias.
Regalías basadas-en-ventas y basadas-en-uso	FASB tentativamente estuvo de acuerdo con la recomendación de su personal para aclarar más que separar las regalías (y aplicar tanto la regalía como las restricciones generales a ella), la entidad aplicaría la restricción de la regalía si la licencia es la característica predominante con la cual se relacionan las regalías.	IASB tentativamente estuvo de acuerdo con la recomendación de su personal, que era la misma que la del personal de FASB.	Las decisiones son las mismas; se espera que continúe la convergencia.

La siguiente tabla resume y compara las decisiones tentativas de las juntas en relación con la identificación de las obligaciones de desempeño:

Tema	Decisión tentativa de FASB	Decisión tentativa de IASB	Comparación
Identificación de bienes o servicios prometidos	FASB tentativamente estuvo de acuerdo con la recomendación de su personal para enmendar el estándar para permitir que las entidades evalúen la materialidad de las promesas a nivel de contrato y que, si las promesas son inmateriales, la entidad no tendría la necesidad de evaluar adicionalmente tales promesas.	IASB tentativamente estuvo de acuerdo con la recomendación de su personal respecto de que no se deben realizar actualizaciones o emisiones del estándar.	Las decisiones son diferentes pero dado que tienen la intención de aclarar la orientación, no se espera que haya divergencia.
Distinto en el contexto del contrato	FASB tentativamente estuvo de acuerdo con las recomendaciones de su personal para actualizar el estándar para (1) definir el término "identificable por separado," (2) replantear los criterios de separación para centrarlos en el paquete de bienes o servicios, y (3) añadir ejemplos ilustrativos.	IASB tentativamente estuvo de acuerdo con la recomendación de su personal para adicionar ejemplos ilustrativos pero de otra manera no enmendar la orientación del estándar.	Las decisiones son las mismas excepto que fueron denominadas diferencias "menores" de redacción. Como resultado, no se espera que haya divergencia.
Servicios de envío y manejo	FASB tentativamente estuvo de acuerdo con la recomendación de su personal para añadir orientación que (1) aclare que las actividades de envío y manejo que ocurren antes de la transferencia del control al cliente son costos de cumplimiento y (2) permitir que las entidades elijan una política para tratar las actividades de envío y manejo como costos de cumplimiento si no representan la actividad predominante contenida en el contrato y ocurren después de la transferencia del control.	IASB tentativamente estuvo de acuerdo con la recomendación de su personal de que en este momento no se deben hacer actualizaciones o emisión del estándar a causa de que el personal no tenía claro si y, si es así, la extensión en la cual el envío y el manejo es un problema para los constituyentes de los IFRS (NIIF).	No está claro si las diferentes decisiones conducirán a divergencia dado que las juntas pueden necesitar información adicional para finalizar sus puntos de vista. De manera específica, las juntas pueden luego decidir hacer cambios con base en la retroalimentación futura proveniente de sus constituyentes o sobre el texto revisado.

### Pasos siguientes

FASB le solicitó a su personal redactar la propuesta de Accounting Standards Update para posible ratificación por la Junta en una reunión futura.

**Nota del editor:** Si bien IASB tentativamente estuvo de acuerdo con ciertas revisiones al IFRS (NIIF) 15, no decidió sobre la oportunidad del borrador para discusión pública. Sin embargo, con base en alguna de las discusiones, el borrador puede ser expuesto en junio o julio de 2015.

## Apéndice – Detalles adicionales acerca de las decisiones de FASB

### Licencias de propiedad intelectual

#### Determinación de la naturaleza de la promesa de la entidad contenida en el otorgamiento de una licencia

##### **Resumen de los problemas de implementación y de las recomendaciones del personal**

El nuevo estándar de ingresos ordinarios contiene orientación de implementación sobre la promesa de la entidad para otorgar una licencia de su propiedad intelectual [IP = intellectual property]<sup>1</sup> y requiere que la entidad determine si la licencia le otorga al cliente el derecho a usar la IP subyacente (lo cual resulta en reconocimiento de ingresos ordinarios en un punto-en-el-tiempo) o un derecho de acceso a la IP (lo cual resulta en reconocimiento de ingresos ordinarios durante el tiempo). Esta determinación gira en torno a si las actividades continuas del licenciante se espera que afecten de manera importante la IP subyacente. Las preguntas de los *stakeholders* se han centrado principalmente en (1) la naturaleza de las actividades del licenciante que afectarían la IP y (2) cómo las entidades deben evaluar el impacto de tales actividades en la IP (e.g., el efecto en la forma y funcionalidad de la IP, el valor, o ambos).

En respuesta a ello, el personal desarrolló dos articulaciones. La Articulación A se centra en la utilidad (i.e., “la capacidad para cumplir un rol o función deseado”)<sup>2</sup> de la IP subyacente para el cliente. La Articulación B se centra en la naturaleza de la licencia ya sea como “simbólica” o como “funcional.” Según la Articulación A, el licenciante primero valoraría si sus actividades de manera importante afectarían la utilidad de la IP. Si la respuesta es sí, solo entonces el licenciante necesitaría determinar la naturaleza de la IP subyacente (de acuerdo con la Articulación B). Si bien los *stakeholders* vieron ambas articulaciones como mejoramientos para el estándar, el personal de FASB señaló su preferencia por la Articulación B porque generalmente se considera que es más operacional y conduce a aplicación consistente.

##### **Decisiones tentativas de FASB**

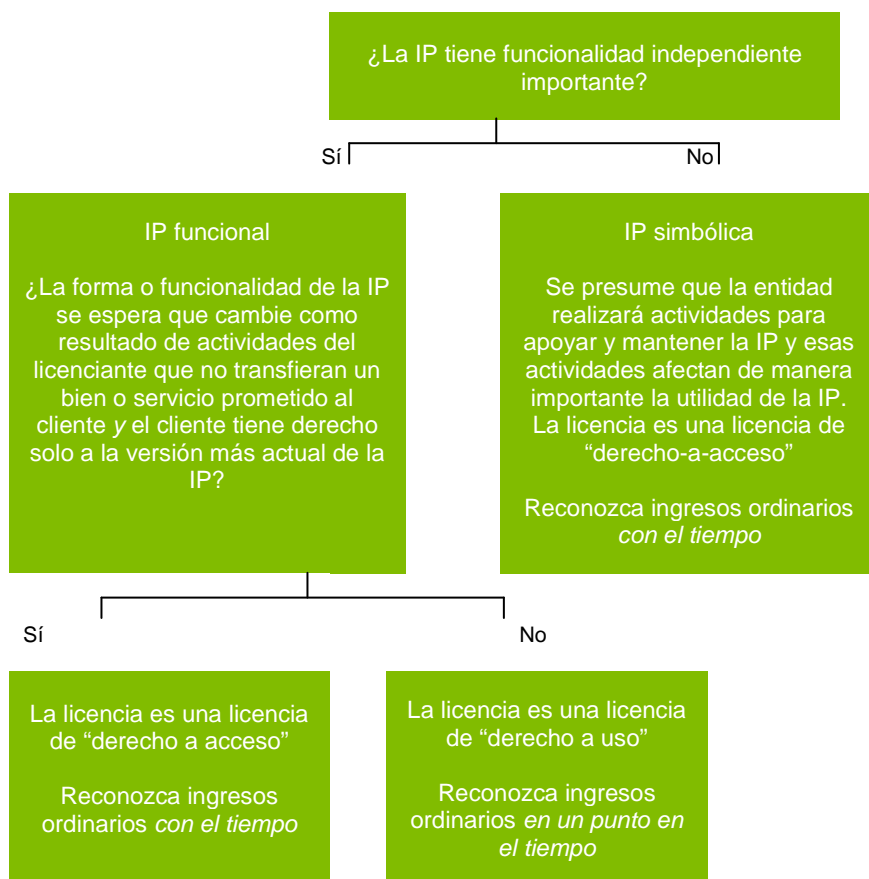
Usando la Articulación B como modelo, FASB decidió revisar la orientación contenida en la ASC 606 para distinguir entre dos tipos de licencias: (1) IP funcional y (2) IP simbólica, las cuales se clasifican de acuerdo con si la IP subyacente tiene una funcionalidad independiente importante (e.g., la capacidad para procesar una transacción, realizar una función o tarea, o ser reproducida o transmitida). El siguiente diagrama de flujo ilustra el análisis que las entidades tendrían que realizar según este enfoque:

---

<sup>1</sup> ASC 606-10-55-54 through 55-64; paragraphs B52 through B62 of IFRS 15. (Para los títulos de las referencias de la FASB Accounting Standards Codification (ASC o “Codificación”) vea [“Titles of Topics and Subtopics in the FASB Accounting Standards Codification,”](#) de Deloitte.)

<sup>2</sup> Tal y como se observa en la página 17 del FASB Memo No. 1, “Revenue Recognition — Licenses of Intellectual Property.”

Traducción del diagrama de flujo de la pg. 3/6:



## Regalías basadas-en-ventas y basadas-en-uso

### **Resumen de los problemas de implementación y de las recomendaciones del personal**

El nuevo estándar de ingresos ordinarios contiene orientación específica sobre las regalías basadas-en-ventas o –en-uso prometidas en intercambio por licencias de IP, a menudo referida como la “restricción de la regalía.”<sup>3</sup> Para tales acuerdos, las entidades están requeridas a registrar los ingresos ordinarios cuando (1) ocurra la venta o uso subsiguiente o (2) la obligación de desempeño relacionada haya sido satisfecha plena o parcialmente. De otra manera, las entidades necesitarían aplicar la orientación general sobre la restricción a fin de estimar la cantidad de la consideración variable para incluirla en el precio de la transacción (i.e., la

<sup>3</sup> ASC 606-10-55-65; parágrafo B63 del IFRS (NIIF) 15.

cantidad de la consideración variable que no estaría sujeta a reversa importante de ingresos ordinarios) y revalorarla.<sup>4</sup>

Han surgido preguntas en relación con la aplicación de la restricción de la regalía cuando la licencia de IP es ofrecida con otros bienes o servicios en el contrato (e.g., licencias de franquicia con servicios de entrenamiento). Principalmente, algunos *stakeholders* han sugerido que según el nuevo estándar de ingresos ordinarios, las necesidades necesitarían separar la regalía de manera tal que contabilizarían una porción usando la orientación sobre la construcción de la regalía y lo restante mediante usar la orientación sobre la restricción de la consideración variable. El personal rechazó la noción de separar las regalías señalando que hacerlo sería complejo y puede no conducir a información útil. En lugar de ello, el personal señaló que la orientación sobre la restricción de la regalía sería aplicada ya sea (1) cuando la licencia sea una obligación de desempeño separada o (2) cuando la licencia sea el “elemento predominante con el cual se relacionan las regalías.”

### **Decisiones tentativas de FASB**

FASB acordó enmendar el nuevo estándar de ingresos ordinarios de una manera consistente con la recomendación del personal.

**Nota del editor:** Este cambio requerirá que las entidades usen el juicio para determinar si una licencia de IP – cuando esté “empaquetada” con otros bienes o servicios (i.e., la licencia no es una obligación de desempeño distinta) – es el elemento predominante con el cual se relaciona la regalía. Sin embargo, el cambio permitiría aplicación amplia de la restricción de la regalía y eliminaría la necesidad potencial de aplicar la orientación sobre la orientación variable y la orientación sobre la restricción de la regalía a diferentes porciones de una sola regalía.

## **Identificación de las obligaciones de desempeño**

### **Identificación de los bienes o servicios prometidos**

#### **Resumen de los problemas de implementación y de las recomendaciones del personal**

Según la nueva orientación de ingresos ordinarios, la entidad está requerida (1) a identificar los bienes y servicios que le ha prometido al cliente en el contrato y (2) determinar si esos bienes o servicios prometidos son obligaciones de desempeño (i.e., porque son distintos unos de otro). A causa de la redacción de los párrafos BC87 hasta BC90 de las Bases para las Conclusiones del estándar, algunos *stakeholders* han cuestionado si las juntas tienen la intención de que las obligaciones de desempeño que no sean identificadas como entregables según la orientación existente sobre ingresos ordinarios sean identificadas como obligaciones de desempeño según el nuevo estándar. A diferencia de la orientación de la SEC contenida en el SAB Topic 13.A,<sup>5</sup> el nuevo estándar no contiene orientación sobre los “elementos intrascendentes o superficiales.”

El personal le presentó a la Junta dos alternativas. La primera fue adicionar orientación sobre los elementos intrascendentes o superficiales. La segunda fue continuar confiando en el principio de materialidad pero actualizar el estándar para “de manera explícita hacer referencia a la materialidad en un contexto como el que

<sup>4</sup> ASC 606-10-32-11 hasta 32-14; párrafos 56 hasta 59 del IFRS (NIIF) 15.

<sup>5</sup> SEC Staff Accounting Bulletin Topic 13.A, “Selected Revenue Recognition Issues.”

aplica a la determinación de si la opción del cliente constituye un derecho material o si existe un componente importante de financiación.”<sup>6</sup> En otras palabras, la materialidad de las promesas sería evaluada en el contexto del contrato. El personal recomendó que la Junta adopte la segunda alternativa.

### ***Decisiones tentativas de FASB***

La Junta tentativamente decidió adicionar orientación que aclare que la “entidad no está requerida a identificar los bienes o servicios prometidos al cliente que sean inmateriales en el contexto del contrato.” La Junta también tentativamente decidió que la entidad consideraría la materialidad de los elementos o actividades solo a nivel del contrato (en oposición a la agregación de tales elementos y la valoración a nivel del estado financiero).

**Nota del editor:** Las decisiones tentativas de la Junta permiten que las entidades escojan no evaluar si los elementos o actividades inmateriales representan obligaciones de desempeño. Por consiguiente, a diferencia de la convención de contabilidad que no esté de acuerdo con los PCGA pero resulte en diferencias inmateriales en relación con los PCGA, la exclusión de tales elementos o actividades inmateriales según el nuevo estándar de ingresos ordinarios no sería considerada apartarse de los PCGA.

### **Distinto en el contexto del contrato**

#### ***Resumen de los problemas de implementación y de las recomendaciones del personal***

La nueva orientación sobre ingresos ordinarios requiere que las entidades identifiquen como obligaciones de desempeño a los bienes o servicios distintos. Un bien o servicio es distinto si (1) “el cliente puede beneficiarse de él por sí mismo o junto con otros recursos que estén fácilmente disponibles para el cliente” y (2) “la promesa de la entidad para transferir el bien o servicio para el cliente es identificable por separado de otras promesas contenidas en el contrato.” El primer criterio es similar al concepto de valor independiente según los US GAAP. Sin embargo, los *stakeholders* han solicitado que FASB proporcione orientación adicional sobre el segundo criterio que aclare el significado de una promesa que es “identificable por separado.”

El personal señaló que ciertas valoraciones que requieren que las entidades identifiquen los entregables o elementos separados a menudo son complejas según los US GAAP actuales y permanecerán siéndolo, según ciertas circunstancias, porque las entidades necesitarían ejercer juicio según el nuevo estándar. Sin embargo, el personal recomendó que la Junta realice un proyecto para:

- Definir “identificable por separado” y adicione ejemplos a las Bases para las Conclusiones del estándar.
- Replantee los criterios contenidos en la ASC 606-10-25-21 (i.e., los criterios de “identificable por separado”) para centrarse en el paquete de bienes o servicios en lugar de los bienes o servicios individuales.
- Adicionar ejemplos a la orientación para la implementación del estándar (e.g., similar a las ilustraciones contenidas en el memorando del personal).

---

<sup>6</sup> Texto citado de FASB Memo No. 1, “Revenue Recognition — Identifying Performance Obligations.”

### ***Decisiones tentativas de FASB***

FASB decidió añadir orientación que sea consistente con las recomendaciones del personal.

### **Servicios de envío y manejo**

#### ***Resumen de los problemas de implementación y de las recomendaciones del personal***

Según la orientación existente sobre ingresos ordinarios, la entidad generalmente no contabiliza como un entregable adicional los servicios de envío que presta junto con la venta de sus productos. *Stakeholders* han solicitado a FASB que aclare si los servicios de envío y manejo (colectivamente, "servicios de envío") que no representan la actividad predominante contenida en el contrato deben ser contabilizados como un servicio prometido (i.e., potencialmente una obligación de desempeño separada a la cual tiene que ser asignada un precio de la transacción) o como un costo de cumplimiento que sería contabilizado según la nueva orientación sobre costos de cumplimiento contenida en la ASC 340-40.

Si bien el personal observó que no estaba claro por qué las entidades llegarían a conclusiones según el nuevo estándar de ingresos ordinarios que serían diferentes de las que habrían alcanzado según los US GAAP corriente, consideró que la aclaración sería útil. De acuerdo con ello, el personal esbozó tres alternativas potenciales: (1) un expediente práctico, (2) nueva orientación para la implementación que aplicaría a todas las entidades y que no estaría sujeta a elección, y (3) la aplicación de la materialidad (e.g., de manera similar a la recomendación del personal relacionada con la identificación de los bienes y servicios prometidos en un contrato).

El personal sugirió que la Junta permita que las entidades usen un expediente práctico y que añada orientación para la implementación señalando que si los servicios de envío son realizados antes de la transferencia del control de un producto, los servicios no constituyen un servicio prometido para el cliente en el contrato (i.e., son una actividad de cumplimiento). Inversamente, si los servicios de envío no representan la actividad predominante contenida en el contrato y son realizados después de la transferencia del control de un producto, la entidad puede adoptar una elección de política de contabilidad para contabilizar los servicios de envío como un costo de cumplimiento.

### ***Decisiones tentativas de FASB***

La Junta estuvo de acuerdo con las recomendaciones del personal pero puede requerir información adicional para finalizar sus puntos de vista.

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

## Dbriefs para ejecutivos financieros

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

- Estrategia de negocios e impuestos
- Gobierno corporativo
- Orientando el valor de la empresa
- Información financiera
- Información financiera para impuestos
- Inteligencia frente al riesgo
- Sostenibilidad
- Tecnología
- Transacciones & eventos de negocio

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

Está disponible el registro para este próximo webcast de *Dbriefs*. Use el vínculo para registrarse:

- [Digital Education 2.0: From Content to Connections](#) (Febrero 18, 3 p.m. (EST)).

## 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, le permiten 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](http://www.deloitte.com/us/techlibrary).

Además, asegúrese de visitar [US GAAP Plus](#), nuestro nuevo sitio web gratis que destaca noticias de contabilidad, información, y publicaciones con un centro de atención puesto en los US GAAP. Contiene artículos sobre las actividades de FASB y 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!

Esta es una traducción al español de la versión oficial en inglés de **Heads Up – February 19, 2015 – Volume 22, Issue 5 – *Shedding Some Light. FASB and IASB Tentatively Decide to Clarify the New Revenue Standard*** – 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.

#### **Limitación de responsabilidad**

Esta publicación contiene exclusivamente información de carácter general, y Deloitte Touche Tohmatsu Limited, Deloitte Global Services Limited, Deloitte Global Services Holdings Limited, la Verein Deloitte Touche Tohmatsu, así como sus firmas miembro y las empresas asociadas de las firmas mencionadas (conjuntamente, la "Red Deloitte"), no pretenden, por medio de esta publicación, prestar servicios o asesoramiento en materia contable, de negocios, financiera, de inversiones, legal, fiscal u otro tipo de servicio o asesoramiento profesional. Esta publicación no podrá sustituir a dicho asesoramiento o servicios profesionales, ni será utilizada como base para tomar decisiones o adoptar medidas que puedan afectar a su situación financiera o a su negocio. Antes de tomar cualquier decisión o adoptar cualquier medida que pueda afectar a su situación financiera o a su negocio, debe consultar con un asesor profesional cualificado. Ninguna entidad de la Red Deloitte se hace responsable de las pérdidas sufridas por cualquier persona que actúe basándose en esta publicación.

© 2015 Deloitte Touche Tohmatsu.

Todos los derechos reservados.