



En este número

- [Introducción](#)
- [Controles de la revelación previa a la adopción](#)
- [Consideraciones sobre el control interno relacionadas con la adopción del nuevo estándar](#)
- [Evaluación de los cambios materiales en el control interno](#)
- [Apéndice A – Ejemplos de riesgos y consideraciones sobre el control interno para la adopción del estándar de ingresos ordinarios y el modelo de cinco pasos para el reconocimiento de los ingresos ordinarios](#)
- [Apéndice B – Aplicación de los principios de COSO a la adopción del nuevo estándar de ingresos ordinarios](#)

Consideraciones sobre el control interno relacionadas con la adopción del nuevo estándar de reconocimiento de los ingresos ordinarios

Por Jennifer Burns, Amy Steele, y Amy Groves, Deloitte & Touche LLP

Introducción

Como las compañías trabajan para adoptar el estándar de ingresos ordinarios, de FASB (ASU 2014-09¹), es crítico que las consideraciones sobre el control interno estén al frente y centradas. Los datos de los registros SEC muestran que el reconocimiento de los ingresos ordinarios es uno de los problemas de contabilidad más comunes que originan una debilidad material.² Esos datos resaltan la importancia de centrarse en los impactos que en el control interno tiene la adopción del nuevo estándar de ingresos ordinarios y respaldan los comentarios del SEC Chief Accountant Wesley Bricker, quien dijo que “es difícil pensar en un área más importante que el CIIF [control interno sobre la información financiera].”³

Este *Heads Up* discute ciertas consideraciones con relación al control interno y la adopción del nuevo estándar de ingresos ordinarios. Para una discusión comprensiva del nuevo estándar, incluyendo un análisis de otros problemas potenciales de implementación, [vea A Roadmap to Applying the New Revenue Recognition Standard](#), de Deloitte.

¹ FASB Accounting Standards Update No. 2014-09, *Revenue From Contracts With Customers*, as amended.

² Basado en datos provenientes de Audit Analytics para los años fiscales terminados en 2010 hasta 2017 tal y como son reportados en los reportes de attestación del CIIF por el auditor.

³ [Discurso](#) del Sr. Bricker en el Annual Life Sciences Accounting & Reporting Congress, de marzo 21, 2017. También, la [presentación principal](#) realizada por el Sr. Bricker en la AICPA Conference on Current SEC and PCAOB Developments, de diciembre 5, 2016.

Controles de la revelación previa a la adopción

La SEC ha estado enfatizando la importancia de las revelaciones del período de transición (o revelaciones previas a la adopción) de acuerdo con el SAB 74.⁴ Esas revelaciones deben ser tanto cualitativas como cuantitativas y deben estar incluidas en el MD&A (sujetas a controles y procedimientos de revelación) y en las notas a los estados financieros (sujetas al CIIF). El personal de la SEC también ha dejado clara su expectativa de que las revelaciones previas a la adopción deben volverse más robustas y cuantitativas cuando se acerque la fecha efectiva del nuevo estándar.

A la luz de la orientación de la SEC y de los comentarios recientes del personal de la SEC, tales revelaciones deben abordar el impacto que se espere el nuevo estándar de ingresos ordinarios tenga en los estados financieros y deben incluir:

- Una comparación de las políticas de contabilidad actuales de la compañía (las cuales, en la extensión disponible, podrían incluir información tabular o rangos que comparan los patrones históricos de los ingresos ordinarios) con la contabilidad esperada según el nuevo estándar.
- El método de transición (retrospectivo pleno o retrospectivo modificado) elegido.
- El estado del proceso de implementación.
- La naturaleza de cualesquiera materias de implementación importantes que todavía no hayan sido abordadas.

La compañía que es capaz de estimar razonablemente el impacto cuantitativo del nuevo estándar debe revelar esas cantidades. Algunas revelaciones, por lo tanto, pueden incluir estados financieros pro forma según el método retrospectivo pleno.

Los controles internos sobre las revelaciones previas a la adopción son importantes para la capacidad de la administración para abordar los riesgos de que las revelaciones sean inexactas o incompletas. La administración debe primero identificar si existen controles internos apropiados para las revelaciones y luego especificar la información y el análisis usados para respaldarlos. Luego, la administración necesita probar el diseño y la efectividad de la operación de los controles relevantes dado que deben ser incluidos dentro del alcance del reporte de la administración sobre el CIIF en el año anterior a la adopción del nuevo estándar de ingresos ordinarios, según sea aplicable.

Cuando valora si existen controles internos apropiados con relación a las revelaciones previas a la adopción, la administración puede considerar si están en funcionamiento procedimientos relacionados con:

- *Competencia* – Las revelaciones previas a la adopción son preparadas por individuos competentes con conocimiento del nuevo estándar de ingresos ordinarios y los potenciales impactos en la compañía.
- *Cumplimiento* – Las revelaciones satisfacen los requerimientos y las guías de la SEC.⁵
- *Calidad de los datos* – Las revelaciones cuantitativas (si son conocidas y estimadas) son calculadas con base en inputs confiables que están sujetos a control interno apropiado.
- *Revisión* – Las revelaciones son revisadas por niveles apropiados de la administración.
- *Monitoreo* – La función de monitoreo de la compañía (e.g., auditoría interna, comité de revelación, o comité de auditoría) de la manera apropiada revisa los controles internos de acuerdo con los protocolos de la compañía. Además, el comité de auditoría está involucrado en la vigilancia de la preparación de las revelaciones.

⁴ SEC Staff Accounting Bulletin 74, codified as SAB Topic 11.M, "Disclosure of the Impact That Recently Issued Accounting Standards Will Have on the Financial Statements of the Registrant When Adopted in a Future Period." See Deloitte's September 22, 2016, [Financial Reporting Alert](#) and Deloitte's [A Roadmap to Applying the New Revenue Recognition Standard](#) para discusión adicional y ejemplos relacionados con las revelaciones de SAB 74.

⁵ Vea el apéndice en la Deloitte's September 22, 2016, [Financial Reporting Alert](#) y Deloitte's [A Roadmap for Applying the New Revenue Recognition Standard](#) para una discusión y ejemplos de revelaciones de SAB 74.

Consideraciones sobre el control interno relacionadas con la adopción del nuevo estándar

Controles internos sobre la adopción

A menudo hay circunstancias y consideraciones únicas asociadas con la adopción de un nuevo estándar de contabilidad que pueden plantear un riesgo más alto de declaración equivocada material para los estados financieros. Por lo tanto, las compañías deben considerar las circunstancias que solo puedan estar presentes en el período de adopción y evaluar si hay cualesquiera riesgos únicos que requieran controles internos “por una vez” que puedan operar exclusivamente durante el período de adopción. La administración también debe considerar los controles internos, la documentación, y la evidencia que necesita para respaldar:

- Controles a nivel-de-la-entidad tales como en ambiente de control y el “tono desde lo alto” general.
- Identificación de las corrientes materiales de ingresos ordinarios y de los diferentes tipos de contratos dentro de esas corrientes de ingresos ordinarios.
- Conclusiones de contabilidad alcanzadas (tales como mediante preparación de libros blancos de contabilidad o memorandos internos que hagan memoria de las consideraciones y conclusiones de la administración), incluyendo el impacto para otros saldos de contabilidad tales como costos de ventas o servicios, activos y pasivos del contrato, y cuentas de impuestos a los ingresos.
- Información usada para respaldar conclusiones de contabilidad, nuevos estimados, ajustes a los estados financieros, y requerimientos de revelación.
- Identificación e implementación de cambios a sistemas de tecnología de la información, incluyendo la lógica de los reportes.
- El enfoque de transición seleccionado.
- La lógica de contabilidad usada y los asientos de diario (incluyendo los ajustes de transición) que registran el impacto de la adopción.
- Cualesquiera expedientes prácticos aplicados y las revelaciones relacionadas.
- Cambios a los procesos de cierre mensual, trimestral, o anual y los requerimientos relacionados de presentación de reportes (e.g., presentación interna de reportes, controles y procedimientos de revelación).

Vea el [Apéndice A](#) de este *Heads Up* para consideraciones relacionadas con riesgos y controles internos adicionales.

Modelo de cinco pasos, riesgos relacionados, controles internos, y documentación

El nuevo estándar de ingresos ordinarios requiere que las compañías apliquen un modelo de cinco pasos para el reconocimiento de los ingresos ordinarios. Como resultado de los cinco pasos, es posible que surjan nuevos riesgos de presentación de reportes financieros, incluyendo riesgos de fraude, nuevos o modificados, y que se requerirán nuevos procesos y controles internos. Las compañías por lo tanto necesitarán considerar esos nuevos riesgos y cómo cambiar o modificar los controles internos para abordar los nuevos riesgos.

Por ejemplo, en la aplicación del modelo de cinco pasos, la administración necesitará hacer juicios y estimados importantes (e.g., la determinación de la consideración variable y si restringir la consideración variable). Para la administración es crítico (1) evaluar los riesgos de declaración equivocada material asociados con esos juicios y estimados, (2) diseñar e implementar controles para abordar esos riesgos, y (3) mantener documentación que respalte los supuestos y juicios que subyacen a sus estimados. El Sr. Bricker recientemente precisó que la administración debe considerar si los controles, incluyendo los relacionados con el tono desde lo alto de la organización, “respaldan la formación y el cumplimiento forzoso de juicios sólidos [requeridos según el nuevo estándar] o si son necesarios cambios.”⁶ El [Apéndice A](#) de este *Heads Up* esboza el modelo de cinco pasos para el reconocimiento de los ingresos ordinarios y contiene una muestra de riesgos y controles para su consideración.

⁶ [Discurso](#) del Sr. Bricker en el Annual Life Sciences Accounting & Reporting Congress, Marzo 21, 2017.

Cambios importantes en las necesidades de información y en la calidad de los datos relacionados

Las compañías necesitarán obtener y hacer seguimiento a información nueva para cumplir con el modelo de cinco pasos y los requerimientos de revelación relacionados. La administración debe considerar si están en funcionamiento controles apropiados para respaldar (1) los cambios necesarios a la tecnología de información (TI) (incluyendo cambio a los controles de la administración y, una vez que los cambios de la TI hayan sido implementados, la prueba de su diseño y efectividad de la operación) y (2) la exactitud de la información usada por la entidad para reconocer los ingresos ordinarios y proporcionar las revelaciones requeridas. La tabla que aparece a continuación ilustra algunos cambios potenciales y ejemplos de prácticas.

Desafío potencial	Ejemplo de práctica de control interno
<ul style="list-style-type: none">Los requerimientos de información no han sido actualizados para respaldar la presentación de reportes (e.g., requerimientos intermedios y anuales, incluyendo revelaciones) requeridos según el nuevo estándar de ingresos ordinarios.Las expectativas de control no han sido consideradas para la nueva información requerida según el estándar.No han sido considerados los controles internos sobre los datos fuente, lógica del reporte, o parámetros.	<ul style="list-style-type: none">La administración establece el gobierno de los datos, las políticas, y los estándares para identificar y resolver las brechas de datos e implementa procesos para verificar la calidad de la información que necesita para la implementación del nuevo estándar.El equipo de implementación del reconocimiento de los ingresos ordinarios se reúne periódicamente con el equipo CIIF/SOA⁷ (y los propietarios del control, según sea apropiado) para compartir información relevante acerca de la adopción del nuevo estándar de manera que el equipo de CIIF/SOA pueda preparar y planear de acuerdo con ello.La administración da pasos para actualizar y revisar los diagramas de flujo apropiados, los diagramas de flujo de datos, las narrativas de los procesos, los manuales de procedimiento, y los procedimientos de control para reflejar los nuevos procesos como resultado del nuevo estándar y para respaldar la valoración que del CIIF hace la administración.

Aplicación de los principios de COSO

La *Internal Control – Integrated Framework* [Estructura del control interno] de The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission ("La estructura de COSO 2013") proporciona una estructura para diseñar y evaluar los controles internos mediante el uso de 17 principios y la orientación relacionada. Cuando las compañías implementen el nuevo estándar de ingresos ordinarios, particularmente las que apliquen la Estructura de COSO 2013 en la valoración que la administración haga del CIIF, deben considerar los principios de COSO en la evaluación y en el diseño de los controles (incluyendo los relacionados con el reconocimiento de los ingresos ordinarios y la calidad de los datos, tal y como se discutió arriba). Además, cuando los nuevos controles sean diseñados e implementados, los propietarios del control deben considerar la evidencia y la documentación que estarán disponibles para respaldar la valoración que la administración haga del CIIF. Vea el [Apéndice B](#) de este *Heads Up* para discusión adicional.

Evaluación de los cambios materiales en el control interno

Las entidades registradas SEC están [requeridas](#) a revelar cualesquiera cambios materiales⁸ (incluyendo mejoramientos) en su CIIF en cada reporte trimestral y anual de acuerdo con la Regulation S-K, Item 308(c). La orientación de la SEC explica que la materialidad sería determinada con base en el impacto sobre el CIIF y el estándar de materialidad articulado en TSC Industries Inc. v. Northway Inc.⁹ (i.e., que "un hecho omitido es material si hay una probabilidad importante de que un accionista razonable lo consideraría importante al decidir cómo votar").

Tal y como se discutió previamente, la adopción del nuevo estándar de ingresos ordinarios probablemente requerirá que la administración implemente nuevos controles o modifique los existentes para abordar el riesgo nuevo o modificado de declaración equivocada material.

⁷ Sarbanes-Oxley Act of 2002 [Ley Sarbanes-Oxley de 2002].

⁸ La SEC Final Rule No. 33-8238, *Management's Report on Internal Control Over Financial Reporting and Certification of Disclosure in Exchange Act Periodic Reports*, establece que la administración "tiene que evaluar, con la participación del ejecutivo principal del emisor y de los funcionarios financieros principales, o las personas que desempeñen funciones similares, cualquier cambio en el control interno sobre la información financiera del emisor, que ocurrió durante cada uno de los trimestres fiscales del emisor, o año financiero en el caso de un emisor privado extranjero, que materialmente haya afectado, o sea razonablemente probable que afecte materialmente, el control interno sobre la información financiera del emisor.

⁹ 426 U.S. 438 (1976). See also *Basic Inc. v. Levinson*, 485 U.S. 224 (1988).

Tales cambios en el control interno, si son materiales, como resultado de la adopción de un nuevo estándar de contabilidad, originará requerimientos de revelación. Además, la administración debe considerar si hay controles apropiados con relación a la identificación y revelación de los cambios materiales en el CIIF.

Por ejemplo, la administración puede considerar si hay controles relacionados con lo siguiente:

- *Cumplimiento* – Están en funcionamiento procesos para identificar y evaluar los cambios materiales en el control interno. Además, existen protocolos para desarrollar las revelaciones apropiadas y para reportar tal información a los niveles apropiados de la administración (e.g., quienes firman las certificaciones trimestrales y anuales requeridas según la SEC Regulation S-K, Item 601(b)(31)¹⁰).
- *Revisión* – Las revelaciones son revisadas por los niveles apropiados de la administración (incluyendo, según sea requerido, quienes firman las certificaciones trimestrales y anuales).
- *Monitoreo* – La función de monitoreo de la compañía (e.g., auditoría interna, comité de revelación, o comité de auditoría) apropiadamente considera el estado del CIIF de la entidad para identificar los cambios y monitorea los controles de acuerdo con los protocolos de la compañía. Además, el comité de auditoría está involucrado en la vigilancia de la preparación de las revelaciones.

Al desarrollar las revelaciones requeridas, las compañías deben establecer de manera clara si ha ocurrido un cambio material y, si es así, describir la naturaleza del cambio. El personal de la SEC ha comentado cuando una entidad registrada no ha afirmado explícitamente si ha habido un cambio en el CIIF en el trimestre fiscal más reciente que podría tener un efecto material en su CIIF. El personal adicionalmente ha resaltado que las entidades deben evitar la revelación “repetitiva” en la cual establecen que no ha habido cambios materiales que afecten el CIIF en un período, particularmente cuando ha habido eventos identificables tales como cambios en políticas de contabilidad.

Revelaciones ilustrativas – Cambio material en el control interno

Ejemplo – Varios trimestres antes de la adopción

Durante el trimestre terminado en junio 30, 20XX, implementamos nuevos controles como parte de nuestros esfuerzos para adoptar el nuevo estándar de reconocimiento de ingresos ordinarios. Esos esfuerzos resultaron en cambios a nuestros procesos y procedimientos de contabilidad. En particular, implementamos nuevos controles relacionados con:

- Monitoreo del proceso de adopción.
- Implementación de un nuevo sistema de TI para registrar los ingresos ordinarios.
- Registro de ajustes a los estados financieros de 2016 y 2017 por el método de transición retrospectivo pleno.
- Obtención de la información y evaluación de los análisis usados en el desarrollo de las revelaciones requeridas antes de la fecha efectiva del estándar.

Nosotros evaluamos el diseño de esos controles antes de la adopción durante el trimestre terminado en junio 30, 20XX. En la medida en que continuemos el proceso de implementación, esperamos que habrá cambios adicionales en el CIIF. Sin embargo, no hubo otros cambios en el CIIF durante el trimestre terminado en junio 30, 20XX, que materialmente afectaran el CIIF o que sea razonablemente probable lo afecten.

Ejemplo – Muy cerca antes de la adopción

Durante el trimestre terminado en diciembre 31, 20XX, implementamos un plan que pidió modificaciones y adiciones al CIIF relacionados con la contabilidad para los ingresos ordinarios como resultado del nuevo estándar de reconocimiento de ingresos ordinarios. Los controles nuevos y modificados han sido diseñados para abordar los riesgos asociados con el reconocimiento de los ingresos ordinarios según el nuevo estándar. Por consiguiente hemos aumentado el CIIF tal y como sigue:

- Mejorado el proceso de valoración del riesgo para tener en cuenta los riesgos asociados con el nuevo estándar de ingresos ordinarios.
- Adicionado controles que abordan los riesgos asociados con el modelo de cinco pasos para registrar los ingresos ordinarios, incluyendo la revisión de nuestros controles a la revisión del contrato.

No hubo otros cambios en el CIIF durante el trimestre terminado en diciembre 31, 20XX, que materialmente afectaron el CIIF o que sea razonablemente probable que lo afecten materialmente.

¹⁰ SEC Regulation S-K, Item 601(b)(31), “Exhibits.”

Revelaciones ilustrativas – Cambio material en el control interno (continuación)

Ejemplo – A partir de la adopción

Implementamos el nuevo estándar de reconocimiento de ingresos ordinarios a partir de enero 1, 20XX. Como resultado, hemos hecho las siguientes modificaciones importantes al CIIF, incluyendo cambios a políticas y procedimientos de contabilidad, procedimientos operacionales, y prácticas de documentación:

- Actualizadas nuestras políticas y procedimientos relacionados con el reconocimiento de los ingresos ordinarios y adicionado procesos de documentación relacionados con la satisfacción de los nuevos criterios para el reconocimiento de los ingresos ordinarios.
- Modificado nuestros controles de revisión del contrato para tener en cuenta los nuevos criterios para el reconocimiento de los ingresos ordinarios, específicamente la identificación de las promesas implicadas y la evaluación de si las obligaciones de desempeño son distintas en el contexto del contrato.
- Adicionado controles para revisar la consideración variable restringida y re-evaluar trimestralmente nuestros juicios y estimados importantes del contrato.
- Adicionado controles para abordar las revelaciones requeridas en relación con los ingresos ordinarios, incluyendo la revelación de las obligaciones de desempeño y nuestros juicios y estimados importantes para determinar el precio de transacción y cuándo reconocer los ingresos ordinarios.

Diferente a los elementos arriba descritos, no hubo cambios en el CIIF durante el trimestre terminado en marzo 31, 20XX, que materialmente afectaron el CIIF o que sea razonablemente probable que lo afecten materialmente.

Apéndice A – Ejemplos de riesgos y consideraciones sobre el control interno para la adopción del estándar de ingresos ordinarios y el modelo de cinco pasos para el reconocimiento de los ingresos ordinarios

Consideraciones centrales	Ejemplos de riesgos	Ejemplos de consideraciones de control ¹¹
Período de adopción	<ul style="list-style-type: none"> • No están identificados todas las corrientes materiales de ingresos ordinarios ni todos los tipos de contratos. • Las conclusiones de contabilidad no son exactas o completas. • El registro de la adopción del estándar de ingresos ordinarios no es exacto o completo. • La lógica de TI para los reportes y asientos de diario no es exacta. 	<p>Controles internos relacionados con:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Identificación y evaluación de todos los tipos de contratos materiales. • Identificación de la población completa de los contratos a evaluar. • Evaluación de si los datos usados para registrar los ajustes a los estados financieros son exactos y completos. • Documentación y revisión de las conclusiones de contabilidad y de las políticas de contabilidad revisadas. • Revisión de la aplicación del método de transición elegido. • Identificación, desarrollo, e implementación de los nuevos requerimientos del sistema, incluyendo la lógica de los reportes.
1. Identifique el contrato con el cliente	<ul style="list-style-type: none"> • Los ingresos ordinarios son / no son reconocidos cuando un contrato (tal y como es definido por el nuevo estándar de ingresos ordinarios) no existe / existe. • Existen acuerdos colaterales que no son conocidos por el personal de contabilidad. 	<p>Controles internos relacionados con:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Identificación de los contratos que satisfacen los criterios definidos en el nuevo estándar. • Re-valoración de los acuerdos que inicialmente no satisfacen los criterios de un contrato de acuerdo con el nuevo estándar dado que cambios importantes pueden ocurrir en los hechos y circunstancias subyacentes. • Valoración del compromiso y la capacidad de la administración para desempeñarse según el contrato. • Asegurar que los términos de pago son considerados de la manera apropiada. • Valoración del criterio de recaudabilidad. • Evaluación de si los contratos combinados satisfacen los diversos criterios especificados en el nuevo estándar. • Evaluación de las modificaciones del contrato.
2. Identifique las obligaciones de desempeño	<ul style="list-style-type: none"> • Las obligaciones de desempeño no están identificadas de la manera apropiada. 	<p>Controles internos relacionados con:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Identificación de las promesas implicadas. • Evaluación de si las opciones del cliente son derechos materiales. • Evaluación de si una garantía es una obligación de desempeño. • Evaluación de si el(os) bien(es) o servicio(s) es(son) capaz(ces) de ser distinto(s) en el contexto del contrato o si dos o más bienes o servicios deben ser combinados. • Evaluación de si una serie de bienes o servicios debe ser tratada como una sola obligación de desempeño.
3. Determine el precio de la transacción	<ul style="list-style-type: none"> • Los estimados de la administración son inexactos como resultado de un método inapropiado o de supuestos importantes inapropiados. 	<p>Controles internos relacionados con:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Evaluación de la cantidad a la cual la entidad espera tener derecho incluyendo la consideración variable y la restricción de la consideración variable. • Re-evaluación de la exactitud de los juicios y supuestos usados en los estimados de la consideración variable. • Determinación del valor razonable de la consideración que no es en efectivo. • Determinación de los componentes de financiación importantes. • Determinación de la consideración que no es en efectivo. • Determinación de la consideración por pagar a un cliente.

¹¹ Uno o más controles pueden abordar uno o más riesgos. El número de controles que una compañía pueda tener variará dependiendo de cómo los controles estén diseñados para abordar los riesgos de la compañía.

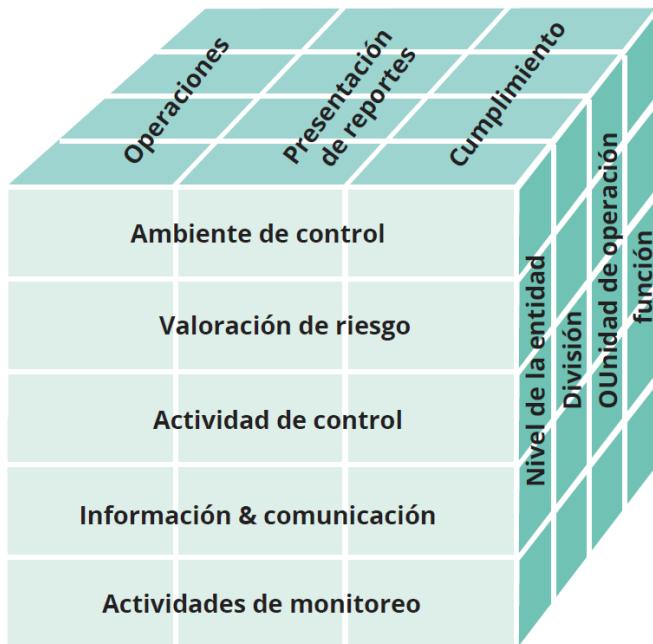
(Continuación de la tabla)

Consideraciones centrales	Ejemplos de riesgos	Ejemplos de consideraciones de control ¹²
Modelo de cinco pasos	4. Asigne el precio de la transacción <ul style="list-style-type: none"> Los estimados de la administración son inexactos como resultado de un método inapropiado o de supuestos importantes inapropiados. 	<p>Controles internos relacionados con:</p> <ul style="list-style-type: none"> Selección de un enfoque para determinar el precio de venta independiente que maximice el uso de datos observables. Estimación del precio de venta independiente. Determinación de la asignación apropiada del precio de la transacción incluyendo consideración variable y descuentos. Re-evaluación de la exactitud de los juicios y supuestos usados en los estimados para la determinación del precio de venta independiente.
	5. Reconozca los ingresos ordinarios como (o cuando) las obligaciones de desempeño sean satisfechas <ul style="list-style-type: none"> Los ingresos ordinarios son reconocidos antes que la obligación de desempeño sea satisfecha. 	<p>Controles internos relacionados con:</p> <ul style="list-style-type: none"> Determinación de si las obligaciones de desempeño son satisfechas en un punto en el tiempo o con el tiempo. Identificación de cuándo el control se le transfiere al cliente por una obligación de desempeño satisfecha en un punto en el tiempo. Medición del progreso hacia la satisfacción completa de una obligación de desempeño que es satisfecha con el tiempo (i.e., los métodos de input y output).
Licenciamiento	<ul style="list-style-type: none"> Los ingresos ordinarios por licenciamiento son reconocidos de manera inapropiada. 	<p>Controles internos relacionados con:</p> <ul style="list-style-type: none"> Determinación de si la licencia es distinta. Identificación de la naturaleza de la licencia (funcional vs. simbólica). Determinación de si las obligaciones para proporcionar actualizaciones o mantenimiento de propiedad intelectual licenciada son distintas. Contabilidad para las regalías basadas-en-ventas o basadas-en-uso.
Costos del contrato	<ul style="list-style-type: none"> Los costos incurridos en obtener o cumplir un contrato son capitalizados de la manera inapropiada. 	<p>Controles internos relacionados con:</p> <ul style="list-style-type: none"> Evaluación de si el costo de obtener o cumplir un contrato puede ser capitalizado con base en los criterios del nuevo estándar. Amortización de los costos capitalizados del contrato.
Presentación y revelación	<ul style="list-style-type: none"> Los activos y pasivos del contrato no están presentados de la manera apropiada. Las revelaciones en las notas no son exactas, completas, o comprensibles. 	<p>Controles internos relacionados con:</p> <ul style="list-style-type: none"> Evaluación de si presentar los activos y pasivos del contrato como corrientes o no-corrientes. Determinación del nivel de agregación o desagregación de las revelaciones. Revisión de la exactitud y completitud de las revelaciones del contrato. Revisión de las revelaciones de los juicios y estimados importantes.

¹² Uno o más controles pueden abordar uno o más riesgos. El número de controles que una compañía pueda tener variará dependiendo de cómo los controles estén diseñados para abordar los riesgos de la compañía.

Apéndice B – Aplicación de los principios de COSO a la adopción del nuevo estándar de ingresos ordinarios

La Estructura de COSO 2013 contiene 17 principios que explican los conceptos asociados con los cinco componentes del control interno (ambiente de control, valoración del riesgo, actividades de control, información y comunicación, y actividades de monitoreo). Los componentes están relacionados con todos los aspectos de los objetivos de una organización, los cuales típicamente caen en tres categorías – operaciones, presentación de reportes, y cumplimiento. Esos objetivos, así como también los componentes, también están relacionados con la estructura de la entidad. COSO describe en la forma de un cubo esta relación entre objetivos, componentes, y la estructura de la entidad, tal y como sigue:



Al valorar el diseño del control interno efecto con relación al nuevo estándar de ingresos ordinarios, la compañía puede considerar sus objetivos en términos de la presentación de reportes internos y externos, y con base en esos objetivos, tener en cuenta los cinco componentes del control interno y los 17 principios dentro de los componentes. La tabla que aparece a continuación resume los 17 principios y proporciona ejemplos de su aplicación en la implementación y adopción que una compañía haga del nuevo estándar.

Principios de COSO resumidos ¹³	Ejemplos de la aplicación de los principios de COSO en la adopción del nuevo estándar de ingresos ordinarios
Ambiente de control	<p>Principio 1</p> <ul style="list-style-type: none">Demuestra compromiso para con la integridad y los valores éticos.La junta de directores ejerce las responsabilidades de vigilancia.Establece estructura, autoridad, y responsabilidad.Demuestra un compromiso para con la competencia.Hace forzoso el cumplimiento de la <i>accountability</i>. <p>Principio 2</p> <ul style="list-style-type: none">La junta de directores ejerce vigilancia apropiada de:<ul style="list-style-type: none">La adopción del nuevo estándar (incluyendo apropiadas revelaciones y presentación de reportes financieros).La valoración de los riesgos resultantes del nuevo estándar de ingresos ordinarios y los relacionados desarrollo e implementación de los controles internos para abordar los riesgos. <p>Principio 3</p> <ul style="list-style-type: none">Evaluá y actualiza las líneas de la presentación de reportes y las responsabilidades.

¹³ Adaptado de la Estructura de COSO 2013.

Principios de COSO resumidos	Ejemplos de la aplicación de los principios de COSO en la adopción del nuevo estándar de ingresos ordinarios
	<p><i>Principio 4</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • Valora, identifica, y monitorea las competencias requeridas según el nuevo estándar. Da pasos para abordar cualesquiera deficiencias identificadas. Ajusta los programas de entrenamiento, retención, y reclutamiento según sea necesario. • De la manera apropiada entrena al personal clave y a quienes ejecutan los controles, a fin de asegurar competencia en la organización. • Si usa un proveedor de servicio tercerizado, determina si están en funcionamiento controles para evaluar su competencia y objetividad y que la administración tiene entendimiento suficiente para desempeñar vigilancia y revisión efectivas del trabajo desempeñado por el proveedor.
Valoración del riesgo	<p><i>Principio 5</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • Hace que los individuos sean responsables por sus roles relacionados con la adopción del nuevo estándar. • Diseña la <i>accountability</i> para los individuos responsables por el control interno relacionado con el nuevo estándar. <p><i>Principio 6</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • Identifica los objetivos asociados con la adopción del nuevo estándar para permitir la identificación de los riesgos en relación con los objetivos. <p><i>Principio 7</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • Identifica y documenta los riesgos asociados con la adopción del nuevo estándar (incluyendo los asociados con cambios de TI y el método de transición seleccionado), y reconsidera los riesgos a través del proceso de adopción. <p><i>Principio 8</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • Considera los riesgos de fraude relacionados con la adopción del nuevo estándar (e.g., considerando el potencial para nuevos esquemas de fraude, particularmente dados los cambios en contabilidad, controles, y TI). <p><i>Principio 9</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • Completa la valoración del nuevo estándar y su impacto en la compañía, incluyendo en control interno, requerimientos de datos y sistemas, revelaciones, y presentación de reportes.
Actividades de control	<p><i>Principio 10</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • Vea el Apéndice A de este <i>Heads Up</i> para las consideraciones de control relacionadas con el reconocimiento de los ingresos ordinarios. • Evalúa los controles internos afectados por la adopción del nuevo estándar e identifica nuevos controles internos para abordar los nuevos riesgos asociados con el estándar. <p><i>Principio 11</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • Considera los impactos en los controles generales sobre la tecnología y los modifica según sea apropiado. <p><i>Principio 12</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • Revisa las políticas y los procedimientos para abordar los riesgos y los controles internos relacionados con el nuevo estándar y establece responsabilidad y <i>accountability</i> por la ejecución de las políticas y los procedimientos.

(Continuación de la tabla)

Principios de COSO resumidos	Ejemplos de la aplicación de los principios de COSO en la adopción del nuevo estándar de ingresos ordinarios
Información y comunicación	<p>13. Usa información relevante, de calidad.</p> <p>14. Comunica internamente.</p> <p>15. Comunica externamente.</p> <p><i>Principio 13</i></p> <ul style="list-style-type: none"> Identifica nuevos requerimientos de información, modifica sistemas, actualiza reportes, y modifica controles para producir información relevante, de calidad para respaldar el funcionamiento de los controles internos. <p><i>Principio 14</i></p> <ul style="list-style-type: none"> Desarrolla métodos de comunicación para asegurar que la información requerida (incluyendo cambios de contabilidad y operacionales) es comunicada a todo el personal de manera que puedan entender y llevar a cabo sus responsabilidades relacionadas-con-el-control-interno. Proporciona actualizaciones cuando es necesario. Asegura que la junta de directores y el comité de auditoría tienen la información que necesitan para desempeñar sus responsabilidades de vigilancia. <p><i>Principio 15</i></p> <ul style="list-style-type: none"> Asegura que están en funcionamiento procesos para comunicar información relevante y oportuna en relación con los controles internos, a partes externas según sea apropiado (incluyendo mediante las revelaciones externas requeridas en relación con los cambios en los controles y los impactos cuantitativos y cualitativos de la adopción).
Actividades de monitoreo	<p>16. Dirige evaluaciones continuas o separadas.</p> <p>17. Evalúa y comunica las deficiencias.</p> <p><i>Principio 16</i></p> <ul style="list-style-type: none"> Implementa planes para evaluaciones continuas o separadas de los controles internos relacionados con el nuevo estándar (e.g., las compañías pueden considerar evaluar los nuevos controles antes de la fecha efectiva del estándar o realizar una prueba cercana). <p><i>Principio 17</i></p> <ul style="list-style-type: none"> Realiza acciones correctivas, incluyendo revisar la valoración del riesgo y re-diseñar los controles internos, cuando brechas o deficiencias en los controles sean identificadas durante el proceso de adopción.

Suscripciones

Si usted desea recibir *Heads Up* y otras publicaciones de contabilidad emitidas por el Accounting Standards and Communications Group, de Deloitte, por favor [regístrate](#) 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](#) *Dbriefs* para recibir notificaciones sobre futuros webcast en www.deloitte.com/us/dbriefs.

DART y US GAAP Plus

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

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

Además, asegúrese de visitar [US GAAP Plus](#), nuestro nuevo sitio web gratis que destaca noticias de contabilidad, información, y publicaciones con un centro de atención puesto en los US GAAP. Contiene artículos sobre las actividades de FASB y las de otros emisores de estándar y reguladores de Estados Unidos e internacional, tales como PCAOB, AICPA, SEC, IASB y el IFRS Interpretations Committee. ¡Dele un vistazo hoy!

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

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

Tal y como se usa en este documento, "Deloitte" significa Deloitte & Touche LLP, una subsidiaria de Deloitte LLP. Por favor vea www.deloitte.com/us/about para una descripción detallada de la estructura de Deloitte LLP y sus subsidiarias. Ciertos servicios pueden no estar disponibles para atestiar 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 13 – May 9, 2017 –**

Internal Control Considerations Related to Adoption of the New Revenue Recognition 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.