



En este número

- [Antecedentes](#)
- [Determinaciones clave de la ASU propuesta](#)
- [Transición y fecha efectiva](#)
- [Apéndice – Preguntas para quienes respondan](#)

FASB emite ASU propuesta para abordar la contabilidad para los pagos basados-en-acciones emitidos como incentivos de venta a clientes

Por *Sandie Kim, Sean May, and Charlie Steward, Deloitte & Touche LLP*

En marzo 4, 2019, FASB emitió una [ASU propuesta](#)¹ que aclararía la contabilidad para los pagos basados-en-acciones emitidos como incentivos de venta a clientes (“incentivos de venta basados-en-acciones”) según la ASC 606.² Los comentarios sobre la ASU propuesta son recibidos hasta abril 18, 2019. Para facilidad de referencia, las preguntas que la propuesta hace para quienes respondan son reimpresas en el apéndice de este *Heads Up*.

Antecedentes

En junio de 2018, FASB emitió la [ASU 2018-07](#),³ que reemplaza la ASC 505-50 y amplía el alcance de la ASC 718 para incluir acuerdos de pago basado-en-acciones relacionados con la adquisición de bienes y servicios provenientes de no-empleados. La ASU 2018-07 también enmienda la orientación contenida en la ASC 606-10-32-25 sobre la consideración por pagar a un cliente para ampliar el alcance de la forma de consideración para incluir instrumentos de patrimonio otorgados junto con la venta de bienes o servicios. De acuerdo con ello, según la ASU 2018-07, los pagos basados-en-acciones emitidos a un cliente que no sean en intercambio por un bien o servicio distinto (i.e., incentivos de venta basados-en-acciones) están fuera del alcance de la ASC 718 y tienen que ser contabilizados según la ASC 606. Si bien la ASC 606 aborda cómo reconocer los incentivos de venta basados-en-acciones (i.e., como una reducción de ingresos ordinarios), no proporciona orientación sobre la medición (o fecha de medición) de tales incentivos. Por consiguiente, a partir de la adopción de la ASU 2018-07, no hay

¹ FASB Proposed Accounting Standards Update (ASU), *Codification Improvements — Share-Based Consideration Payable to a Customer*.

² Para los títulos de las referencias de la FASB Accounting Standards Codification, vea “[Titles of Topics and Subtopics in the FASB Accounting Standards Codification](#),” de Deloitte.

³ FASB Accounting Standards Update No. 2018-07, *Improvements to Nonemployee Share-Based Payment Accounting*. For key provisions of ASU 2018-07, vea [Sections 9.1 through 9.10 of A Roadmap to Accounting for Share-Based Payment Awards](#) (2018), de Deloitte.

orientación que aborde la medición de los incentivos de venta basados-en-acciones.

Determinaciones clave de la ASU propuesta

La ASU propuesta requeriría que las entidades midan y clasifiquen los incentivos de venta basados-en-acciones mediante la aplicación de la orientación contenida en la ASC 718. De acuerdo con ello, según la ASU propuesta, las entidades medirían los incentivos de venta basados-en-acciones mediante usar una medida basada-en-el-valor-razonable⁴ en la fecha de otorgamiento, la cual sería la fecha en la cual el otorgante (la entidad) y el concesionario (el cliente) lleguen a un entendimiento mutuo de los términos clave y de las condiciones del incentivo de venta basado-en-acciones. La medición resultante del incentivo de venta basado-en-acciones sería reflejada como una reducción de los ingresos ordinarios de acuerdo con la orientación contenida en la ASC 606 sobre la consideración por pagar al cliente. Después del reconocimiento inicial, la medición y la clasificación del incentivo de venta basado-en-acciones continuaría estando sujeto a la ASC 718 a menos que la recompensa sea subsiguentemente modificada cuando consolide la concesión y (2) el concesionario ya no sea un cliente.

Las enmiendas contenidas en la ASU propuesta aplicarían a los incentivos de venta basados-en-acciones emitidos a clientes según la ASC 606. Por consiguiente, la ASU propuesta no aborda de manera directa incentivos similares basados-en-patrimonio emitidos por un arrendador a un arrendatario según la ASC 840 o la ASC 842.



Conectando los puntos

Si bien la ASC 718 requiere que las recompensas de pago basado-en-acciones clasificadas-como-pasivo sean re-medidas al final de cada período de presentación de reporte hasta la liquidación, la ASU propuesta especifica que solo la medida basada-en-el-valor-razonable a la fecha del otorgamiento del incentivo de venta basado-en-acciones clasificado-como-pasivo sería reflejada como una reducción de los ingresos ordinarios de acuerdo con la ASC 606. Cualesquier cambios a la medición del incentivo de venta basado-en-acciones después de la fecha del otorgamiento que sea debido a la forma de la consideración sería reflejado en otro lugar en el estado de ingresos.⁵ Por consiguiente, si bien la entidad estaría requerida a re-medir los incentivos de venta basados-en-acciones clasificados-como-pasivo al final de cada período de presentación de reporte hasta la liquidación según la ASU propuesta, los cambios subsiguientes a la medida basada-en-el-valor-razonable que sean debidos a la forma de la consideración no serían reflejados como un ajuste a ingresos ordinarios.

Además, la manera en la cual los incentivos de venta basados-en-acciones serían reconocidos se basa en la orientación contenida en la ASC 606, dado que la ASC 718 solo aplicaría a la medición y clasificación de tales recompensas. De acuerdo con ello, según la ASC 606-10-32-27, la entidad reconocería la medida basada-en-el-valor-razonable a la fecha-del-otorgamiento de los incentivos de venta basados-en-acciones como una reducción de los ingresos ordinarios cuando (o como) ocurra el último de cualquiera de los eventos siguientes:

- a. La entidad reconoce ingresos ordinarios por la transferencia, al cliente, de los bienes o servicios relacionados.
- b. Los pagos de la entidad o las promesas para pagar la consideración (incluso si el pago es condicional de un evento futuro). Esa promesa tiene que estar implicada por las prácticas de negocio acostumbradas de la entidad.

⁴ En la ASC 718 hay varios expedientes prácticos que están disponibles para las entidades que no son públicas que midan recompensas de pago basado-en-acciones. La mayoría de esos expedientes prácticos relacionados-con-la-medición también están disponibles para las entidades que no son públicas que midan incentivos de venta basados-en-acciones según la ASU propuesta. Sin embargo, las entidades que no son públicas todavía estarían requeridas a usar una medida basada-en-el-valor razonable para tales recompensas clasificadas-como-pasivo. Para más información acerca de los expedientes prácticos relacionados-con-la-medición disponibles para las entidades que no son públicas, vea la *Section 4.13 de A Roadmap to Accounting for Share-Based Payment Awards* (2018), de Deloitte.

⁵ Además de señalar que los cambios subsiguientes debidos a la forma de la consideración no deben ser presentados en ingresos ordinarios, la ASU propuesta no especifica dónde tales cambios deben ser reflejados en el estado de ingresos. Por consiguiente, la entidad usaría juicio para determinar la presentación apropiada en tales circunstancias.

Ejemplo

En enero 1, 20X1, la Entidad A ejecuta un acuerdo maestro de suministro [master supply agreement (MSA)] de un año para vender y entregar widgets con ciertas especificaciones, a la Entidad B (un cliente). El MSA incluye términos y condiciones generales, pero no contiene ningunos requerimientos mínimos de compra. De acuerdo con ello, los derechos y obligaciones de forzoso cumplimiento por la vía de la ley asociados con el contrato de ingresos ordinarios entre A y B no existen hasta que B emita una orden de compra por un número específico de widgets. En otras palabras, los criterios contenidos en la ASC 606-10-25-1 solo se satisfacen cada vez que B emite una subsiguiente orden de compra según el MSA.

La Entidad B acuerda pagar a A \$1,000 por cada widget comprado según el MSA. Como un incentivo de venta basado-en-acciones. A incluye términos en el MSA que le otorgan a B 500 acciones que plenamente han consolidado la concesión, de las acciones comunes de A por cada widget que B compre. El incentivo de venta basado-en-acciones no es en intercambio por bienes o servicios distintos. La Entidad B emite tres órdenes de compra separadas, cada una por un widget, en enero 31, marzo 1, y diciembre 31, 20X1. El mismo día en que A recibe cada orden de compra, transfiere a B el control de cada widget y también emite para B 500 acciones de las acciones comunes de A en cumplimiento de los términos del MSA.

El valor razonable de las acciones comunes de A es \$1.00 por acción en enero 1, 20X1, y es apreciado durante 20X1 tal y como sigue:

Fecha	Valor razonable de las acciones comunes de A (por acción)
Enero 1, 20X1	\$ 1.00
Enero 31, 20X1	\$ 1.05
Marzo 1, 20X1	\$ 1.50
Diciembre 31, 20X1	\$ 2.00

La Entidad A adoptó la ASC 606 y la ASU 2018-07 en enero 1, 20X1. La Entidad A concluye que los términos del MSA son suficientes para establecer la fecha del otorgamiento para el incentivo de venta basado-en-acciones de acuerdo con la orientación contenida en la ASC 718. Según la ASU propuesta, A mediría el incentivo de venta basado-en-acciones emitido a B en enero 1, 20X1, porque existe fecha de otorgamiento para el incentivo de venta basado-en-acciones de acuerdo con los criterios contenidos en la ASC 718. La Entidad A por lo tanto reconocerá una reducción en los ingresos ordinarios por cada widget vendido por separado por la medida basada-en-el-valor-razonable a la fecha-del-otorgamiento del incentivo de venta basado-en-acciones de \$500 (500 acciones x \$1.00), medido a enero 1, 20X1, y reconocerá los siguientes ingresos ordinarios durante 20X1:

	Enero 31, 20X1	Marzo 1, 20X1	Diciembre 31, 20X1	Total
Ingresos ordinarios	\$ 1,000	\$ 1,000	\$ 1,000	\$ 3,000
Menos: incentivo de venta basado-en-acciones	500	500	500	1,500
Ingresos ordinarios netos	\$ 500	\$ 500	\$ 500	\$ 500

La entidad A clasificaría el incentivo de venta basado-en-acciones de acuerdo con la orientación contenida en la ASC 718 y continuaría clasificando y midiendo el incentivo de venta basado-en-acciones de acuerdo con la ASC 718 a menos que subsiguiamente sea modificado cuando consolide la concesión y B ya no sea un cliente.

Ejemplo (continuación)



Conectando los puntos

Dada la carencia de orientación que aborde la medición de los incentivos de venta basados-en-acciones a partir de la adopción de la ASU 2018-07, puede haber diversidad en la práctica relacionada con cómo las entidades que hayan adoptado la ASU 2018-07 contabilicen esas recompensas. FASB recibió retroalimentación de que “la carencia de orientación para tales transacciones podría llevar a diversidad, con entidades que apliquen ya sea la orientación de la consideración que no es en efectivo contenida en el Topic 606 o la orientación contenida en el Topic 718 sobre la medición de la consideración basada-en-acción para un cliente.”

Una entidad que aplique la orientación de la consideración que no es en efectivo contenida en la ASC 606 al anterior ejemplo razonablemente puede concluir que el incentivo de venta basado-en-acciones no debe ser medido en enero 1, 20X1, porque el MSA no establece una fecha de inicio del contrato de ingresos ordinarios de acuerdo con la orientación contenida en la ASC 606-10-25-1 y en la ASC 606-10-32-21. Más aún, la entidad puede medir por separado cada una de sus tres emisiones de acciones con base en el valor razonable de la acción emitida en cada orden de compra correspondiente (i.e., enero 31, marzo 1, y diciembre 31, 20X1), porque esos son los puntos en el tiempo en los cuales la fecha de inicio del contrato es establecida para cada orden de compra. Según este enfoque, la reducción total en los ingresos ordinarios sería \$2,275 [(500 acciones × \$1.05) + (500 acciones × \$1.50) + (500 acciones × \$2.00)]. Sin embargo, dada la carencia de orientación directa, otros enfoques también pueden ser razonables.

Transición y fecha efectiva

Transición

La ASU propuesta requeriría que la entidad aplique las mismas determinaciones de transición de la ASU 2018-07.



Conectando los puntos

La ASU 2018-07 generalmente requiere que la entidad use el enfoque de transición retrospectivo modificado,⁶ con un ajuste del efecto acumulado a ganancias retenidas a comienzo del año fiscal, para todas (1) las recompensas a no-empleados clasificadas-como-pasivo que no hayan sido liquidadas a la fecha de adopción y (2) las recompensas en las cuales la fecha de medición no haya sido establecida a la fecha de adopción. En la aplicación del enfoque de transición retrospectivo modificado:

- Las determinaciones de transición de la ASU no aplican a las recompensas clasificadas-como-patrimonio para las cuales la fecha de medición fue establecida antes de la fecha de adopción.
- La ASU requiere que las recompensas clasificadas-como-patrimonio (para las cuales la fecha de medición no haya sido establecida antes de la fecha de adopción) sean medidas con base en su medida basada-en-el-valor-razonable a la fecha-de-la-adopción.
- La entidad que aplique la orientación sobre las modificaciones de una recompensa desde la clasificación como pasivo hacia la clasificación como patrimonio (i.e., el pasivo no-liquido de la recompensa medido en la fecha de adopción sería reclasificado a patrimonio) para determinar el ajuste del efecto-acumulado a patrimonio por las recompensas no-liquidadas que actualmente estén clasificadas como pasivo pero que serán clasificadas como patrimonio según la ASU.

⁶ Una entidad que no es pública que cambie su medición de las recompensas a no-empleados al valor calculado en lugar de una medida basada-en-el-valor razonable tiene que usar el enfoque retrospectivo según la ASU.

Si una entidad ya adoptó la ASU 2018-07, debe adoptar retrospectivamente las determinaciones de la ASU propuesta para todos los períodos relevantes que comienzan con su fecha inicial de adopción de la ASU 2018-07, con un ajuste de efecto-acumulado a ganancias retenidas al comienzo del año fiscal en el cual adoptó la ASU 2018-07.

En el primer período intermedio y en el año fiscal de la adopción de la ASU propuesta, la entidad tiene que revelar lo siguiente:

- La naturaleza de y la razón para el cambio en principio de contabilidad.
- El efecto acumulado del cambio en ganancias retenidas (u otros componentes de patrimonio o activos netos) en el estado de posición financiera al comienzo del período de adopción.

Fecha efectiva

La fecha efectiva de la ASU propuesta dependerá de si la entidad previamente ha adoptado la ASU 2018-07:

- La entidad que no haya adoptado la ASU 2018-07 aplicaría las enmiendas contenidas en la ASU propuesta cuando aplique por primera vez las enmiendas de la ASU 2018-07. Para las entidades de negocio públicas [public business entities (PBEs)], las enmiendas contenidas en la ASU 2018-07 son efectivas para los años fiscales que comienzan después de diciembre 15, 2018, incluyendo los períodos intermedios consiguientes. Para todas las otras entidades, las enmiendas son efectivas para los años fiscales que comienzan después de diciembre 15, 2019, y los períodos intermedios dentro de los años fiscales que comienzan después de diciembre 15, 2020. La adopción temprana es permitida si los estados financieros todavía no han sido emitidos (para las PBE) o todavía no han sido hecho disponibles para emisión (para todas las otras entidades), pero no antes de la fecha de adopción de la ASC 606 por la entidad. Si la adopción temprana es elegida, todas las enmiendas contenidas en la ASU que apliquen tienen que ser adoptadas en el mismo período. Además, si la adopción temprana es elegida en un período intermedio, cualesquiera ajustes deben ser reflejados al comienzo del año fiscal que incluya ese período intermedio.
- La entidad que haya adoptado la ASU 2018-07 aplicaría las enmiendas contenidas en la ASU propuesta en su primer período de presentación de reporte que comience después de la fecha efectiva de la ASU propuesta, la cual FASB determinará después de considerar la retroalimentación del *stakeholder* sobre la ASU propuesta.

Para detalles adicionales en relación con las determinaciones de transición de la ASU 2018-07, vea la [Section 9.10 de *A Roadmap to Accounting for Share-Based Payment Awards* \(2018\)](#), de Deloitte.

Apéndice – Preguntas para quienes respondan

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

Pregunta 1: ¿Está usted de acuerdo con que las recompensas de pago basado-en-acciones emitidas a clientes como consideración por pagar deban ser medidas a la fecha de otorgamiento de la recompensa? Si no, ¿por qué debe haber una diferencia en la fecha de medición para las recompensas de pago basado-en-acciones emitidas a clientes y las recompensas de pago basado-en-acciones a no-empleados, y qué otras actividades serían más apropiadas?

Pregunta 2: ¿Está usted de acuerdo con que las recompensas de pago basado-en-acciones emitidas a clientes como consideración por pagar deban ser clasificadas de acuerdo con la orientación contenida en el Topic 718?

Pregunta 3: ¿Está usted de acuerdo con que las enmiendas contenidas en esta actualización propuesta proporcionan orientación suficiente para contabilizar la consideración basada-en-acciones para un cliente?

Pregunta 4: ¿Los requerimientos de transición para las enmiendas propuestas son apropiados? Si no, ¿qué enfoque de transición sería más apropiado y por qué?

Pregunta 5: ¿Qué tanto tiempo sería necesario para adoptar las enmiendas propuestas? ¿Se debe permitir la adopción temprana?

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](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 [regístrate](http://My.Deloitte.com) 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, 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. ¡Dale un vistazo hoy!

Heads Up es preparado por miembros del National Office de Deloitte cuando los desarrollos lo requieran. 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 confie 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 © 2019 Deloitte Development LLC. Reservados todos los derechos.

Esta es una traducción al español de la versión oficial en inglés de **Heads Up – Volume 26, Issue 2 – March 5, 2019 – FASB Issues Proposed ASU to Address the Accounting for Share-Based Payments Issued as Sales Incentives to Customers**

– 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.