



En esta edición

- Antecedentes
- Problemas de contabilidad clave
- Otras consideraciones y desafíos para las entidades de tecnología
- Contactos

El futuro del reconocimiento de los ingresos ordinarios

La línea de resultados

- En el año 2014, FASB e IASB emitieron su estándar final sobre ingresos ordinarios provenientes de contratos con clientes ([ASU 2014-09](#)¹ e IFRS 15,² respectivamente). El estándar esboza un solo modelo comprensivo para que las entidades lo usen en la contabilidad para los ingresos ordinarios que surgen de contratos con clientes y reemplaza la mayoría de la orientación actual para el reconocimiento de los ingresos ordinarios, incluyendo la orientación específica-de-la-industria.³ A pesar de emitir la orientación final luego de casi 12 años de desarrollo, ha habido discusión y debate continuados durante el esfuerzo de implementación, lo cual ha llevado a que las juntas enmienden algunos aspectos de su estándar "final."
- Según la ASU, los bienes o servicios contenidos en un contrato que sean "altamente dependientes de, o altamente interrelacionados con, otros bienes o servicios prometidos en el contrato" o que "de manera importante se modifiquen o personalicen" unos a otros no son considerados obligaciones de desempeño distintas.
- El reconocimiento de los ingresos ordinarios en los acuerdos de software ya no será diferido si no es establecida evidencia objetiva específica-del-vendedor [vendor-specific objective evidence (VSOE)] respecto del valor razonable para los bienes o servicios no-entregados, dado que los ingresos ordinarios son asignados a todas las obligaciones de desempeño con base en ya sea un precio de venta observable o estimado independiente.
- Cuando la consideración del contrato es variable, los ingresos ordinarios deben ser reconocidos solo en la extensión en que sea probable que no ocurrirá una reversa importante de los ingresos ordinarios. En los acuerdos que involucran licencias basadas-en-ventas o basadas-en-uso de propiedad intelectual, los ingresos ordinarios son reconocidos solo cuando sean determinables (i.e., cuando haya ocurrido la venta o el uso).
- Tal y como es aclarado en la ASC 606-10-55-594⁴ (tal y como fue enmendada por la [ASU 2016-10](#)⁵), las entidades que licencien software a clientes pueden necesitar determinar si la propiedad intelectual que esté siendo vendida a los clientes es funcional o simbólica.

¹ FASB Accounting Standards Update No. 2014-09, *Revenue From Contracts With Customers (Topic 606)*.

² IFRS 15, *Revenue From Contracts With Customers*.

³ La SEC ha señalado que actualmente no planea emitir orientación que complemente la ASU 2014-09. Sin embargo, hasta que la entidad adopte el nuevo estándar de ingresos ordinarios, continuará aplicando el SEC Staff Accounting Bulletin (SAB) Topic 13, "Revenue Recognition."

⁴ Para los títulos de las referencias de la *FASB Accounting Standards Codification* (ASC), vea "[Titles of Topics and Subtopics in the FASB Accounting Standards Codification](#)," de Deloitte.

⁵ FASB Accounting Standards Update No. 2016-10, *Revenue From Contracts With Customers (Topic 606): Identifying Performance Obligations and Licensing*.

- Dado que el nuevo estándar de ingresos ordinarios requiere revelaciones significativamente más extensivas, las entidades de tecnología pueden necesitar modificar sus sistemas y procesos para obtener información acerca de los contratos con los clientes que de otra manera no esté fácilmente disponible.

Más allá de la línea de resultados

Este *Technology Spotlight* discute la estructura del nuevo estándar de ingresos ordinarios y destaca los problemas de contabilidad clave y los desafíos potenciales para las entidades de tecnología que contabilicen el reconocimiento de los ingresos ordinarios según los US GAAP. Para información adicional acerca del nuevo estándar de ingresos ordinarios, vea [A Roadmap to Applying the New Revenue Recognition Standard](#), de Deloitte.

Antecedentes

Las metas de la ASU 2014-09 son aclarar y converger los principios de reconocimiento de los ingresos ordinarios según los US GAAP y los IFRS al tiempo que (1) racionaiza, y remueve las inconsistencias de, los requerimientos para el reconocimiento de los ingresos ordinarios; (2) proporciona "una estructura más robusta para abordar los problemas de los ingresos ordinarios"; (3) hace más comparables las prácticas del reconocimiento de los ingresos ordinarios; y (4) incrementa la utilidad de las revelaciones. La ASU establece que el principio central para el reconocimiento de los ingresos ordinarios es que "la entidad tiene que reconocer los ingresos ordinarios para describir la transferencia de los bienes o servicios prometidos a los clientes, haciéndolo en una cantidad que refleje la consideración a la cual la entidad espere tener derecho en intercambio por esos bienes o servicios."

La ASU señala que la entidad debe dar los siguientes cinco pasos en el reconocimiento de los ingresos ordinarios:

- "Identifique el(os) contrato(s) con el cliente" (paso 1).
- "Identifique las obligaciones de desempeño contenidas en el contrato" (paso 2).
- "Determine el precio de transacción" (paso 3).
- "Asigne el precio de transacción a las obligaciones de desempeño contenidas en el contrato" (paso 4).
- "Reconozca los ingresos ordinarios cuando (o como) la entidad satisface la obligación de desempeño" (paso 5).



Pensándolo bien

Como resultado de la ASU, las entidades necesitarán re-valorar de manera comprensiva su contabilidad actual de los ingresos comprensivos y determinar si son necesarios cambios. Además, entre otras cosas, la ASU requiere revelaciones significativamente ampliadas acerca del reconocimiento de los ingresos ordinarios, incluyendo información tanto cuantitativa como cualitativa acerca de (1) la cantidad, oportunidad, e incertidumbre de los ingresos ordinarios (y de los flujos de efectivo relacionados) provenientes de contratos con clientes; (2) el juicio, y los cambios en el juicio, usado en la aplicación del modelo de ingresos ordinarios; y (3) los activos reconocidos a partir de los costos para obtener o cumplir un contrato con un cliente.

Problemas de contabilidad clave

Paso 1 – Identificación del contrato con el cliente

Un contrato puede ser escrito, verbal, o implicado; sin embargo, la ASU aplica a un contrato solo si se satisfacen todos los criterios siguientes:

- "Las partes del contrato han aprobado el contrato (por escrito, oralmente, o de acuerdo con otras prácticas de negocio acostumbradas) y están comprometidas a desempeñar sus respectivas obligaciones."
- "La entidad puede identificar los derechos de cada parte en relación con los bienes o servicios a ser transferidos."
- "La entidad puede identificar los términos de pago por los bienes o servicios a ser transferidos."

- "El contrato tiene sustancia comercial (esto es, el riesgo, oportunidad, o cantidad de los flujos de efectivo futuros de la entidad se espera cambien como resultado del contrato)."
- "Es probable que la entidad recaudará sustancialmente toda la consideración a la cual tendrá derecho en el intercambio por los bienes o servicios que serán transferidos al cliente."⁶

Si el contrato no satisface esos criterios al inicio del contrato, la entidad tiene que continuar re-valorando los criterios para determinar si subsiguentemente se satisfacen.



Pensándolo bien

Si bien las entidades de tecnología actualmente pueden considerar algunos de esos criterios cuando determine si existe evidencia persuasiva según la ASC 985-605-25 o el SAB Topic 13.A (codificado en la ASC 605-10-S99-1), los contratos que actualmente sean contabilizados según la ASC 985-605 o la ASC 605 pueden no estar dentro del alcance de la ASU a menos que se satisfagan todos los criterios arriba mencionados. Esto es, hasta tanto exista un contrato con el cliente, el acuerdo no puede ser contabilizado de acuerdo con la ASU.

Recaudabilidad

La ASU establece (en la ASC 606-10-25-1(e)) un umbral de recaudabilidad [cobrabilidad] según el cual la entidad tiene que determinar si "es probable que la entidad recaudará sustancialmente toda la consideración a la cual tendrá derecho." SI no se satisface el umbral, la entidad está impedida de aplicar los siguientes pasos contenidos en la ASU y de reconocer los ingresos ordinarios hasta que sea probable⁷ que la consideración será recaudada. Cualesquiera cantidades recibidas antes que la recaudabilidad sea considerada probable serían registradas como ingresos ordinarios solo si cualquiera de los siguientes eventos, tal y como es esbozado en la ASC 606-10-25-7, ha ocurrido:

- "La entidad no tiene obligaciones restantes para transferir bienes o servicios al cliente, y yoda, o sustancialmente toda, la consideración prometida por el cliente ha sido recibida por la entidad y no es reembolsable."
- "El contrato ha sido terminado, y la consideración recibida del cliente no es reembolsable."
- "La entidad ha transferido el control de los bienes o servicios con los cuales se relacione la consideración que ha sido recibida, la entidad ha dejado de transferir bienes o servicios al cliente (si es aplicable) y no tiene obligación según el contrato para transferir bienes o servicios adicionales, y la consideración recibida del cliente no es reembolsable."

Para los contratos que tengan precio de venta variable (incluyendo concesiones de precio), las entidades primero estimarían la consideración debida según el contrato (vea abajo el [Paso 3 – Determinación del precio de transacción](#)) y luego aplicarían el umbral de recaudabilidad al precio de transacción estimado.



Pensándolo bien

Si bien el umbral de probabilidad permanece sin ser modificado de los actuales US GAAP, este requerimiento puede cambiar la práctica actual. Las entidades de tecnología típicamente valoran la recaudabilidad según el SAB Topic 13.A o la ASC 985-605 y difieren el reconocimiento de los ingresos ordinarios hasta que el efectivo es recibido. El nuevo estándar de ingresos ordinarios potencialmente podría requerir diferir adicional incluso cuando haya sido recibido efectivo no reembolsable.

En ciertos casos (e.g., cuando el contrato es con un cliente en dificultades financieras), las entidades pueden no ser capaces de afirmar que sea probable la recaudabilidad del precio total estimado de la transacción. En tales situaciones, el contrato no sería contabilizado según los pasos restantes de la ASU hasta tanto la recaudabilidad sea probable. Tal y como se mencionó arriba, cualesquiera cantidades que sean recibidas antes que se satisfaga el umbral de cobrabilidad usualmente serían registrados como un pasivo a menos que hayan ocurrido los eventos listados en las viñetas anteriores.

⁶ Al valorar si es probable que la entidad recaudará la consideración, la entidad consideraría solo la capacidad e intención del cliente para pagar esa cantidad de consideración cuando sea debida. La cantidad de la consideración evaluada puede ser menor que el precio establecido en el contrato si la consideración es variable a causa de que la entidad pueda ofrecer concesiones de precio (vea el [Paso 3 – Determinación del precio de transacción](#)).

⁷ Según los US GAAP, "probable" se refiere a un "evento o eventos futuros que sea probable que ocurran." Este umbral es considerado más alto que el "probable" tal y como es usado en los IFRS, según los cuales el término significa "más probable que no."

En otras palabras, la recaudabilidad es valorada con base en la cantidad a la cual la entidad tendrá derecho en intercambio por los bienes o servicios que transferirá al cliente (i.e., no los bienes o servicios que no serán transferidos si el cliente falla en pagar). Además, un contrato es considerado terminado si la entidad ha dejado de transferir bienes o servicios adicionales al cliente con ninguna obligación adicional para con el cliente. Esto es particularmente relevante para los vendedores de software-como-servicio [software-as-a-service (SaaS)] que facturarán a los clientes sobre una base mensual y que tienen una práctica de negocios acostumbrada para limitar el riesgo de crédito mediante no transferir servicios adicionales a partir de la morosidad en el pago.

Combinación del contrato

Si bien las entidades muy probablemente aplicarían la ASU a un solo contrato, en ciertas circunstancias puede estar requerida a combinar un grupo de contratos y evaluarlos como si fueran un solo contrato. Según la ASU, la entidad tiene que combinar los contratos en los que participa en o cerca del mismo tiempo con el mismo cliente (o partes relacionadas del cliente) si se satisface uno o más de los criterios siguientes:

- “Los contratos son negociados como un paquete con un solo objetivo comercial.”
- “La cantidad de la consideración a ser pagada en un contrato depende del precio o desempeño del otro contrato.”
- “Los bienes o servicios prometidos en los contratos (o algunos bienes o servicios prometidos en cada uno de los contratos) son una sola obligación de desempeño [tal y como es definida].”



Pensándolo bien

Dado que las entidades de tecnología comúnmente participan en múltiples acuerdos con el mismo cliente dentro de un período corto, necesitan considerar si ciertos contratos deben ser combinados para propósitos del reconocimiento de los ingresos ordinarios. Si bien los requerimientos de combinación de contratos arriba mencionados son similares a ciertos aspectos de la orientación existente (tal como los factores listados en la ASC 985-605-55-4 para los acuerdos de software), las entidades pueden necesitar re-evaluar sus conclusiones según la ASU para determinar si pueden ser necesarios cambios en las combinaciones de contratos.

Modificaciones del contrato

La ASU también proporciona orientación sobre la contabilidad para las modificaciones “aprobadas” a los contratos con los clientes. La aprobación de la modificación del contrato puede ser por escrito, mediante acuerdo oral, o implicada por las prácticas de negocio acostumbradas, y la modificación del contrato se considera aprobada cuando crea derechos u obligaciones de forzoso cumplimiento nuevos o cambia los existentes. La modificación del contrato tiene que ser contabilizada como un contrato separado cuando (1) resulta en un cambio en el alcance del contrato a causa de bienes o servicios “distintos” prometidos adicionales (vea abajo el [Paso 2 – Identificación de las obligaciones de desempeño separadas contenidas en un contrato](#)) y (2) la consideración adicional refleja el precio de venta independiente de la entidad de esos bienes o servicios prometidos adicionales (incluyendo cualesquiera ajustes apropiados para reflejar las circunstancias del contrato). Si la entidad determina que la modificación no es un contrato separado, la entidad, dependiendo de los hechos y circunstancias específicos del contrato modificado (tal y como es definido en la ASU), aplicaría uno de los siguientes métodos:

- *Tratamiento como terminación del contrato existente y creación de un contrato nuevo (método prospectivo)* – Si los bienes o servicios restantes son distintos de los bienes o servicios transferidos en o antes de la fecha de la modificación del contrato, el precio de transacción⁸ restante y cualquier consideración adicional prometida como resultado de la modificación son asignados a las obligaciones de desempeño restantes contenidas en el contrato modificado.
- *Ajuste acumulado de puesta al día (método retrospectivo)* – Si los bienes o servicios restantes no son distintos y hacen parte de una sola obligación de desempeño que está parcialmente satisfecha a la fecha de la modificación del contrato, la medida del progreso de la obligación hasta la terminación es actualizada, lo cual puede resultar en una puesta al día acumulada de los ingresos ordinarios.

⁸ Segundo el modelo de ingresos ordinarios, el precio de transacción disponible para asignación incluiría la “consideración prometida por el cliente (incluyendo las cantidades recibidas del cliente) que fue incluida en el estimado del precio de transacción y que no había sido reconocida como ingresos ordinarios.”

- Una combinación de esos dos métodos (si existen ambas de las anteriores condiciones).



Pensándolo bien

Las entidades de tecnología a menudo participan en acuerdos que pueden enmendar, cancelar, terminar o de otra manera cambiar las determinaciones del acuerdo maestro u original (a menudo referidos como acuerdos colaterales). Esas entidades pueden necesitar aplicar juicio en la determinación de si esos acuerdos representan modificaciones aprobadas y si cada modificación debe ser contabilizada como un contrato separado o tratada según los métodos prospectivo o retrospectivo arriba esbozados. En cada caso, la contabilidad para las modificaciones según la ASU pueden cambiar la manera como las entidades actualmente contabilizan tales enmiendas según los US GAAP existentes.

Además, cuando el precio de bienes o servicios adicionales es fijado con un descuento, la compañía de tecnología debe evaluar si se otorgó el descuento. Si algún o todo el descuento es de manera efectiva una concesión de precio por bienes o servicios ya entregados, tal concesión puede necesitar ser registrada inmediatamente en los ingresos ordinarios como un ajuste al precio de transacción. Refiérase al Ejemplo 5, Caso B,⁹ de la ASU.

Paso 2 – Identificación de las obligaciones de desempeño separadas contenidas en un contrato

La ASU 2014-09 proporciona orientación sobre la evaluación de los “bienes o servicios” prometidos¹⁰ contenidos en un contrato para determinar cada obligación de desempeño (i.e., la unidad de cuenta). Las obligaciones de desempeño representan cada promesa para transferir cualquiera de los siguientes a un cliente:

- “Un bien o servicio (o un paquete de bienes o servicios) que es distinto.”
- “Una serie de bienes o servicios que son sustancialmente el mismo y que tienen el mismo patrón de transferencia para el cliente.”¹¹

Un bien o servicio prometido es distinto (y por consiguiente una obligación de desempeño) si se satisfacen ambos de los criterios siguientes:

- *Capaz de ser distinto* – “El cliente puede beneficiarse del bien o servicio ya sea por sí mismo o junto con otros recursos que estén fácilmente disponibles para el cliente.”
- *Distinto en el contexto del contrato* – “La promesa de la entidad para transferir el bien o servicio para el cliente es identificable por separado de las otras promesas contenidas en el contrato.” La ASU (tal y como fue enmendada por la ASU 2016-10) proporciona los siguientes indicadores para evaluar si un bien o servicio no es separable de otras promesas contenidas en un contrato:
 - “La entidad presta un servicio importante de integración de los bienes o servicios con otros bienes o servicios prometidos en el contrato... En otras palabras, la entidad está usando los bienes o servicios como inputs para producir o entregar el resultado combinados o los resultados especificados por el cliente.”
 - “Uno o más de los bienes o servicios de manera importante modifica o personaliza, o son de manera importante modificados o personalizados por, uno o más de los otros bienes o servicios prometidos en el contrato.”
 - “Los bienes o servicios son altamente independientes o altamente interrelacionados. En otras palabras, cada uno de los bienes o servicios es afectado de manera importante por uno o más de los otros bienes o servicios contenidos en el contrato. Por ejemplo, en algunos casos, dos o más bienes o servicios son afectados de manera importante unos a otros a causa de que la entidad no sería capaz de cumplir su promesa mediante transferir de manera independiente cada uno de los bienes o servicios.”

⁹ ASC 606-10-55-114 hasta 55-116.

¹⁰ Si bien la ASU no define bienes o servicios, incluye varios ejemplos, tales como bienes producidos (comprados) para la venta (re-venta), otorgamiento de una licencia, y desempeño de tareas contractualmente otorgadas.

¹¹ Una serie de bienes o servicios distintos tiene el mismo patrón de transferencia si se satisfacen ambos de los criterios siguientes: (1) cada bien o servicio distinto contenido en las series daría satisfacción a los criterios para el reconocimiento con el tiempo y (2) la misma medida de progresoaría usada para describir el desempeño contenido en el contrato.

Requerimientos para el valor independiente según la ASC 605.25

Actualmente, los acuerdos de software de múltiples elementos que no están dentro del alcance de la ASC 985-605 o de la ASC 605-35¹² (e.g., ciertos tipos de acuerdos de software y datos alojados) típicamente son contabilizados según la ASC 605-25. De acuerdo con la ASC 605-25-25-5, los entregables en acuerdos de múltiples elementos son tratados como unidades de cuenta separadas si los elementos entregados tienen valor para el cliente sobre una base independiente (una determinación que involucra una valoración de si los entregables son vendidos por separado por cualquier vendedor o el cliente podría re-vender sobre una base independiente los elementos entregados). Según la ASU, al evaluar si un bien o servicio es una obligación de desempeño separada, las entidades necesitan considerar si el bien o servicio *es capaz de ser distinto y distinto en el contexto del contrato*, tal y como se describe arriba.



Pensándolo bien

La orientación de la ASU sobre la determinación de si el cliente se puede beneficiar de un bien o servicio por sí mismo, o con otros recursos fácilmente disponibles, generalmente es consistente con la orientación actual contenida en la ASC 605-25 sobre la determinación de si un bien o servicio tiene un valor independiente. La ASU establece que "el hecho de que la entidad regularmente vende un bien o servicio por separado señalaría que el cliente puede beneficiarse del bien o servicio."

El requerimiento de que la promesa para transferir un bien o servicio sea "identificable por separado de otras promesas contenidas en el contrato" es un concepto nuevo según el cual las entidades tienen que evaluar adicionalmente el bien o servicio por la separabilidad. Las entidades pueden necesitar usar juicio importante cuando determinen si los bienes o servicios contenidos en el contrato son "altamente dependientes de, o altamente interrelacionados con, otros bienes o servicios prometidos en el contrato" o si "de manera importante se modifican o personalizan" unos con otros. En tales circunstancias, las entidades pueden necesitar contabilizar un paquete de bienes o servicios, el cual puede calificar para la contabilidad separada según los US GAAP actuales, como una sola obligación de desempeño (unidad de cuenta).

El Ejemplo 11¹³ de la ASU presenta dos casos que ilustran cómo las entidades de tecnología determinarían si los bienes o servicios contenidos en un acuerdo de software son distintos. Cada caso describe un acuerdo típico de software que involucra una licencia, un servicio de instalación, actualizaciones de software, y respaldo técnico. En el Caso A, el servicio de instalación no modifica o personaliza de manera importante el software; en el Caso B, sin embargo, el servicio de instalación de manera importante lo modifica y personaliza. La ASU concluye que la licencia y el servicio de instalación serían considerados distintos unos de otros en el Caso A pero no en el Caso B. Las entidades que presten esos tipos de servicios necesitarán determinar si son distintos del software.

La valoración de si los bienes o servicios contenidos en un contrato son altamente dependientes de, o altamente interrelacionados con, unos con otros puede ser particularmente desafiante para las entidades con acuerdos de tecnología que actualmente sean contabilizados según la ASC 605-25. Por ejemplo, los acuerdos de SaaS a menudo son empaquetados con productos o servicios adicionales, tales como servicios de implementación o consultoría, en un solo acuerdo (para más información vea abajo [Acuerdos SaaS](#)). Las entidades pueden encontrar desafiante determinar si el software alojado y otros productos o servicios ofrecidos son identificables por separado, dependiendo de la naturaleza de cada elemento y cómo el elemento interactúa. Según la ASU, las entidades ya no pueden confiar en el hecho de que un tercero vende el servicio por separado y necesitarán evaluar si los servicios son distintos en el contexto del contrato.

El Ejemplo 10, Caso C,¹⁴ de la ASU presenta un caso que ilustra cómo una entidad de tecnología puede concluir que la licencia y las actualizaciones de software resultan en una sola obligación de desempeño con base en la incapacidad del cliente para mantener la utilidad del software sin las actualizaciones. Las entidades necesitarán considerar de manera cuidadosa los hechos y circunstancias para determinar si una conclusión similar debe ser obtenida para similares obligaciones de desempeño.

Sin embargo, si ciertos productos o servicios ofrecidos según un acuerdo tienen el mismo patrón de transferencia, las entidades podrían efectivamente medir y reconocerlos como una sola obligación de desempeño según la ASU. Esta orientación puede simplificar la identificación de todas las obligaciones de desempeño distintas según ciertos contratos.

¹² Anteriormente AICPA Statement of Position 81-1, *Accounting for Performance of Construction-Type and Certain Production-Type Contracts*.

¹³ ASC 606-10-55-141 hasta 55-150.

¹⁴ ASC 606-10-55-140D hasta 55-140F.

Eliminación del VSOE del requerimiento del valor razonable para acuerdos de software

Actualmente, la ASC 985-605 proporciona orientación específica-de-la-industria sobre la contabilidad para acuerdos de software de múltiples elementos. Según esta orientación, para separar un acuerdo de software que incluye múltiples elementos, el vendedor tiene que establecer la VSOE [evidencia objetiva específica-del-vendedor (vendor-specific objective evidence - VSOE)]¹⁵ del valor razonable para cada elemento identificado. Si la VSOE del valor razonable puede ser establecida para un elemento puede afectar dramáticamente cómo los ingresos ordinarios son reconocidos en un acuerdo de software de múltiples elementos. Las variaciones en la fijación del precio de cliente a cliente, la naturaleza única y específica-del-cliente de muchos elementos de software, y la carencia de información histórica de las ventas acerca de productos de software nuevos o derechos de actualización especificados a menudo hace difícil o que no sea posible establecer la VSOE del valor razonable. Cuando no hay VSOE del valor razonable para ciertos bienes o servicios contenidos en un acuerdo de múltiples elementos, las entidades a menudo tienen que diferir el reconocimiento de los ingresos ordinarios relacionados con los elementos entregados en un acuerdo hasta que los bienes o servicios restantes sean entregados o la VSOE del valor razonable sea establecida.

La ASU elimina el requerimiento de la VSOE para los acuerdos de software. Como resultado, la contabilidad de la entidad de tecnología para cada elemento de un acuerdo de software de múltiples elementos puede cambiar, dado que la entidad ahora estará requerida a determinar si cada entregable en el acuerdo constituye una obligación de desempeño "distinta" por la cual asignar consideración.



Pensándolo bien

La eliminación del requerimiento de la VSOE podría tener un impacto importante en las transacciones de software. Por ejemplo, muchas compañías de software desarrollan hojas de ruta para articular las metas tanto de corto como de largo plazo para el desarrollo futuro del software vendido o licenciado a un cliente. Las hojas de ruta pueden incluir actualizaciones o mejoramientos de la funcionalidad del software a ser entregados en un tiempo específico en el futuro. Dado que tales actualizaciones o mejoramiento típicamente no han sido desarrollados o vendidos por separado al inicio del contrato, a menudo no hay VSOE del valor razonable para tales elementos. Según la orientación actual, si la hoja de ruta implica o de manera explícita promete la entrega de actualizaciones especificadas y no hay VSOE del valor razonable para los derechos de actualización, las entidades a menudo tienen que diferir el reconocimiento de los ingresos ordinarios relacionados con los otros elementos contenidos en el acuerdo hasta que comience la entrega de las actualizaciones o la VSOE del valor razonable sea establecida. Esto puede influir en el deseo de la compañía de software para incluirlas de manera específica en las hojas de ruta del producto.

Mediante el reemplazo del requerimiento para determinar la VSOE del valor razonable con el concepto de bienes o servicios "distintos", la ASU puede darles a las compañías de software más flexibilidad para incluir en las hojas de ruta de sus productos los derechos de actualización especificados (i.e., la capacidad para asignar y reconocer por separado los ingresos ordinarios por derechos de actualización puede acelerar el reconocimiento de los ingresos ordinarios según la ASU). Sin embargo, para asignar y reconocer por separado los ingresos ordinarios por los derechos de actualización especificados, las entidades necesitarían concluir que el derecho de actualización es una obligación de desempeño distinta según la ASU.

Además, las compañías de software a menudo venden licencias basadas-en-término así como también licencias perpetuas. Si bien la naturaleza de basada-en-término o perpetua de una licencia se considera que es un atributo de la licencia, los vendedores pueden no haber podido establecer la VSOE para el respaldo posterior al contrato [postcontract support (PCS)] en los acuerdos de licencia basados-en-término según los US GAAP actuales. Por lo tanto, la eliminación del requerimiento de VSOE podría tener un impacto importante en las entidades que venden licencias basadas-en-término en las circunstancias en que la licencia se determine que es distinta. Las entidades deben considerar si las renovaciones del PCS contenidas en acuerdos de licencia perpetuos representan la mejor evidencia de precios de venta independientes para las renovaciones de PCS en acuerdos de licencia basados-en-término.

Las entidades de software pueden encontrar desafiante realizar el análisis de si las actualizaciones especificadas u otros servicios (e.g., personalización, instalación, alojamiento) son "altamente dependientes de, o altamente interrelacionados con" o "de manera importante modifican o personalizan" cualesquiera de los bienes o servicios prestados según el acuerdo de software. Las entidades de tecnología necesitarán considerar la orientación de la ASU, así como también las ilustraciones contenidas en el Ejemplo 10¹⁵ y en el Ejemplo 11¹⁶ de la ASU (vea arriba Requerimientos para el valor independiente según la ASC 605.25), al determinar si las diversas obligaciones de desempeño contenidas en sus acuerdos de software son distintas.

¹⁵ ASC 606-10-55-137 hasta 55-140F.

¹⁶ ASC 606-10-55-141 hasta 55-150.

Opciones de renovación

Según la ASU, la opción dada a un cliente para adquirir bienes o servicios adicionales representa una obligación de desempeño si proporciona un "derecho material" para el cliente que de otra manera no habría recibido sin participar en el contrato. Si la opción se considera es una obligación de desempeño, la entidad tiene que asignar una porción del precio de transacción a la opción y reconocer los ingresos ordinarios cuando el control de los bienes o servicios subyacentes a la opción sea transferido al cliente o cuando la opción expire.



Pensándolo bien

En la industria de tecnología los contratos a menudo les ofrecen a los clientes la opción para renovar su contrato con la entidad a tasas potencialmente favorables una vez que expire el término contractual inicial. Esto es particularmente prevalente en la industria de SaaS cuando los vendedores de SaaS ofrecen varios incentivos para motivar a los clientes a que renueven sus contratos. También es común que los vendedores de software proporcionen descuentos en las renovaciones de PCS. Según la ASU, si la opción de renovación le proporciona al cliente un derecho material que el cliente no habría recibido si no hubiera participado en el contrato, la opción debe ser tratada como una obligación de desempeño separada. El derecho material puede ser representado por una tasa de renovación con descuento que sea incremental para el rango de descuentos ofrecidos al cliente en esa área geográfica o mercado. En esos casos, una porción de la consideración original del contrato necesitaría ser asignada a la opción de renovación. Para detalles sobre cómo contabilizar los detalles materiales vea [abajo Asignación de consideración a derechos materiales](#).

Paso 3 – Determinación del precio de transacción

La ASU 2014-09 requiere que la entidad determine el precio de transacción, el cual es la cantidad de consideración a la cual espera tener derecho en intercambio por los bienes o servicios prometidos en el contrato. El precio de transacción puede ser una cantidad fija o puede variar a causa de "descuentos, rebajas, devoluciones, créditos, concesiones de precio, incentivos, bonos de desempeño, sanciones, u otros elementos similares."

Consideración variable

Cuando el precio de transacción incluye una cantidad variable, la entidad está requerida a estimar la consideración variable mediante el uso del enfoque del "valor esperado" (probabilidad ponderada) o el enfoque de la "cantidad más probable," cualquiera que sea el más predictivo de la cantidad a la cual la entidad tendrá derecho.

Algún o todo el estimado de la consideración variable es incluido en el precio de transacción solo en la extensión en que sea probable¹⁷ que los cambios subsiguientes en el estimado no resultarían en una "reversa importante" de ingresos ordinarios (este concepto comúnmente es referido como la "restricción"). La ASU requiere que las entidades realicen una valoración cualitativa que tenga en cuenta tanto la probabilidad como la magnitud de la reversa potencial de los ingresos ordinarios y proporciona factores que podrían señalar que el estimado de la consideración variable está sujeto a reversa importante (e.g., susceptibilidad ante factores fuera de la influencia de la entidad, un período largo antes que la incertidumbre sea resuelta, experiencia limitada con tipos de contratos similares, prácticas de proporcionar concesiones, o un rango amplio de cantidades posibles de consideración). Este estimado sería actualizado en cada período de presentación de reporte para reflejar los cambios en los hechos y circunstancias. Si la entidad actualiza el precio de transacción estimado para un acuerdo, cualesquier cantidades asignadas para satisfacer las obligaciones de desempeño serían reconocidas inmediatamente.

Regalías basadas-en-ventas o basadas-en-uso

El requerimiento para estimar la consideración variable, sujeto a la restricción, no aplica a las regalías basadas-en-ventas o basadas-en-uso derivadas del licenciamiento de propiedad intelectual; más aún, la consideración proveniente de tales regalías es la única reconocida como ingresos ordinarios al más tarde de cuando la obligación de desempeño es satisfecha o cuando la incertidumbre es resuelta (e.g., cuando ocurre la venta o el uso subsiguiente). Sin embargo, en circunstancias con mínimos garantizados, la excepción de regalías basadas-en-ventas o basadas-en-uso solo aplicaría a la consideración variable que excede la porción fija. Las estructuras de tarifas basadas-en-ventas o basadas-en-uso son comunes en la industria de tecnología, particularmente para las licencias de software.

¹⁷ Al igual que el término "probable" en el paso 1 en relación con el umbral de recuperabilidad, "probable" en este contexto tiene el mismo significado que en la ASC 450-20-20: el "evento o eventos futuros que sea probable ocurran." En el IFRS 15, IASB usa el término "altamente probable," el cual tiene el mismo significado que el "probable" de FASB.

Pensándolo bien

Según los actuales US GAAP, la cantidad de los ingresos ordinarios reconocidos por la mayoría de entidades de tecnología generalmente está limitada a la cantidad que no es contingente de un evento futuro (i.e., el precio ya no es variable). Según la ASU, la entidad tiene que incluir algún o todo el estimado de la consideración variable (o contingente) en el precio de transacción (el cual es la cantidad a ser asignada a cada unidad de cuenta y reconocida como ingresos ordinarios) cuando la entidad concluye que es probable que los cambios en su estimado de tal consideración no resultarán en reversas importantes de ingresos ordinarios en períodos subsiguientes. Es probable que esta orientación menos restrictiva resultará en el reconocimiento más temprano de ingresos ordinarios según la ASU que según los actuales US GAAP.

Las concesiones de precio son comunes en la industria de tecnología y a menudo son proporcionadas a los clientes como un incentivo para renovar o actualizar acuerdos tales como licencias de software. Según los actuales US GAAP, tales concesiones de precio a menudo llevan a diferir el reconocimiento de los ingresos ordinarios; según la ASU, sin embargo, las concesiones de precio serían tratadas como consideración variable de la manera como se describió arriba. Las entidades que ofrezcan concesiones de precio u otros incentivos que resulten en consideración variable pueden necesitar establecer un conjunto robusto de controles y procedimientos para incorporar el impacto que los términos variables tengan en la estimación del precio de transacción y en la determinación de la probabilidad de cualesquier reversas futuras de ingresos ordinarios. Esos controles y procedimientos también necesitarían tener en cuenta el requerimiento para actualizar esos estimados en cada período de presentación de reporte. Para consideraciones adicionales sobre el control a partir de la adopción de la ASU vea [Procesos de contabilidad y controles internos](#).

Las entidades deben observar que hay un requerimiento de revelación para los ajustes "fuera del período" atribuibles a cambios en los estimados. Esto es, si el estimado de la consideración variable es ajustado (o una regalía es recibida luego que la licencia de derecho-de-uso haya sido transferida al cliente) y el ajuste a los ingresos ordinarios es reconocido en el período de acuerdo con ello, el ajuste a los ingresos ordinarios debe ser revelado. Vea [Revelaciones](#) para los requerimientos adicionales de revelación según la ASU.

Cuando determine la probabilidad de una reversa importante de ingresos ordinarios en el futuro, la entidad puede necesitar considerar las concesiones de precio que históricamente haya ofrecido a los clientes y la posibilidad de que ofrecerá una concesión mayor que la inicialmente esperada. Esta valoración puede ser particularmente desafiante cuando haya grandes volúmenes de contratos y un rango amplio de concesiones de precio haya sido ofrecido históricamente o se espere sea otorgado.

Componente importante de financiación

Los ajustes por el valor del dinero en el tiempo son requeridos si el contrato incluye un "componente importante de financiación" (tal y como es definido por la ASU). En general, no es necesario ajuste si el pago se espera ser recibido dentro de un año luego que los bienes o servicios sean transferidos al cliente. Sin embargo, cuando la entidad concluye, con base en los términos de pago, que existe un componente importante de financiación, la entidad debe ajustar el precio de venta cuando registre los ingresos ordinarios para presentar la cantidad que habría sido obtenida si el comprador hubiera pagado en efectivo por los bienes o servicios en la fecha de la venta.

Pensándolo bien

Los términos de pago en la industria de tecnología a menudo incluyen tarifas anticipadas o términos de pago extendidos, particularmente para las entidades de software y de SaaS que tienen contratos de licencia de largo plazo con los clientes. Según la orientación actual, los acuerdos que ofrecen términos de pago extendidos a menudo resultan en diferir el reconocimiento de los ingresos ordinarios dado que las tarifas típicamente no son consideradas fijas o determinables a menos que la entidad tenga una historia de recaudar las tarifas según tales términos de pago sin proporcionar ninguna concesión. En ausencia de tal historia, los ingresos ordinarios son reconocidos cuando los pagos se vuelvan debidos o cuando el efectivo sea recibido del cliente, cualquiera que sea el primero.

Según la ASU, si el término de financiación se extiende más allá de un año y es identificado un componente importante de financiación, la entidad necesitaría inicialmente estimar el precio de transacción mediante incorporar el impacto de cualesquier potenciales concesiones de precio (vea arriba [Consideración variable](#)) y luego ajustar esta cantidad para contabilizar el valor del dinero en el tiempo. La cantidad sería luego reconocida como ingresos ordinarios cuando la entidad transfiera el control del bien o servicio al cliente. Cuando la entidad esté proporcionando financiación, los ingresos por intereses serían reconocidos como el descuento en la cuenta por

cobrar durante el período de pago. Sin embargo, cuando la entidad recibe tarifas por anticipado, la entidad podría considerar que está recibiendo financiación del cliente, caso en el cual el gasto por intereses es reconocido con el correspondiente incremento a los ingresos ordinarios reconocidos. Este patrón de reconocimiento puede diferir de manera importante del patrón según los actuales US GAAP.

Eliminación de la orientación existente sobre ingresos ordinarios contingentes

Según los actuales US GAAP (específicamente, la orientación del personal de la SEC contenida en el SAB Topic 13), la cantidad de los ingresos ordinarios reconocidos generalmente está limitada a la cantidad que no es contingente de un evento futuro (i.e., el precio de ventas es "fijo o determinable" y ya no es variable). Según el paso 3 del nuevo estándar de ingresos ordinarios, la entidad tiene que incluir algún o todo el estimado de la consideración variable (o contingente) en el precio de transacción (el cual es la cantidad a ser asignada a cada unidad de cuenta y reconocida como ingresos ordinarios) cuando la entidad concluye que es probable que los cambios en su estimado de tal consideración no resultarán en reversas importantes de ingresos ordinarios en períodos subsiguientes. Esta orientación menos restrictiva muy probablemente resultará en el reconocimiento más temprano de ingresos ordinarios según la nueva orientación que según los actuales US GAAP. Además, las entidades necesitarán ejercer juicio importante cuando realicen esta valoración y por consiguiente podrían encontrar desafiante aplicar de manera consistente los requerimientos a través de su organización.

Paso 4 – Asigne el precio de transacción a las obligaciones de desempeño separadas contenidas en el contrato

Según los actuales US GAAP, en un acuerdo de software de múltiples elementos contabilizado según la ASC 985-605, las entidades asignan el precio de transacción fijo y determinable a cada elemento mediante usar la VSOE del valor razonable para cada elemento. Las entidades que contabilicen acuerdos de múltiples elementos según la ASC 605-25 asignan la consideración a todos los entregables que califiquen para separación con base en la jerarquía de la evidencia. A las entidades actualmente les está prohibido usar el método residual, con una excepción al reconocimiento, para asignar la consideración en acuerdos de múltiples elementos que estén dentro del alcance de la ASC 605-25; sin embargo, pueden aplicar el método residual cuando asignen la consideración a los elementos entregados (si bien no a los todavía no entregados) contenidos en los acuerdos de software que estén dentro del alcance de la ASC 985-605.

Según la ASU 2014-09, cuando un contrato contiene más de una obligación de desempeño, la entidad generalmente asignaría el precio de transacción a cada obligación de desempeño con base en el precio de venta independiente relativo. La ASU establece que "la mejor evidencia el precio de venta independiente es el precio observable del bien o servicio cuando la entidad vende ese bien o servicio por separado en circunstancias similares y a clientes similares." Si el bien o servicio no es vendido por separado, la entidad tiene que estimarlo usando un enfoque que maximice el uso de inputs observable. Los métodos aceptables de estimación incluye, pero no están limitados a, valoración de mercado ajustada, costo esperado más un margen, y el enfoque residual (cuando el precio de venta independiente no es directamente observable y ya sea altamente variable o incierto).



Pensándolo bien

Los ingresos ordinarios provenientes de ciertos contratos de software contabilizados según la ASC 985-605 pueden ya no ser diferidos si la VSOE del valor razonable no es establecida para algunos de los bienes o servicios contenidos en el contrato, dado que los ingresos ordinarios ahora se requiere que sean asignados a todas las obligaciones de desempeño con base en el precio de venta independiente estimado y no con base en la VSOE del valor razonable. Sin embargo, incluso si la ASU de manera efectiva elimina la necesidad de que las entidades determinen la VSOE del valor razonable para ciertas obligaciones de desempeño, la valoración de los factores existentes usados para determinar la VSOE del valor razonable para tales obligaciones todavía puede ser relevante para las entidades en la estimación de su precio de venta independiente (e.g., el enfoque establecido de la tasa de renovación todavía puede ser relevante cuando se estime el precio de venta independiente de la obligación de desempeño si la tasa es sustantiva y bastante consistente de transacción a transacción).

Como resultado, si bien las entidades pueden estar requeridas a implementar procesos revisados para determinar los precios de venta independientes, las prácticas existentes utilizadas en la determinación de la VSOE del valor razonable pueden continuar siendo relevantes en la estimación del precio de venta independiente de cada obligación de desempeño. Sin embargo, se debe prestar atención cuidadosa a si este enfoque histórico representaría la mejor evidencia de los precios de venta independientes. En particular, a menudo se interpretó que la fijación de precios basada-en-tasa solo necesita ser sustantiva para satisfacer los requerimientos de la VSOE de la ASC 985-605. Por sí misma, la noción de ser sustantiva generalmente no daría satisfacción a los objetivos de la ASU en relación con el precio de venta independiente.

Para los acuerdos de múltiples elementos contabilizados según la ASC 605-25, la eliminación de la jerarquía del precio de venta y la capacidad para usar el enfoque residual en circunstancias limitadas para determinar el precio de venta independiente de ciertos bienes o servicios puede hacer más fácil asignar los ingresos ordinarios a todas las obligaciones de desempeño. Sin embargo, las entidades que históricamente hayan aceptado la ASC 605-25 y hayan establecido precios de venta independientes para bienes o servicios (a través ya sea de ventas separadas o estimaciones) pueden no satisfacer los criterios de la ASU para usar el enfoque residual.

La ASU permite que las entidades apliquen el enfoque residual para determinar el precio de venta independiente de elementos entregados o no-entregados contenidos en un acuerdo provisto que el precio de los elementos en consideración es altamente variable o incierto. El uso de este método para determinar el precio de venta independiente de elementos no-entregados es conocido como el método residual reverso. El método residual reverso puede beneficiar a las entidades que contabilicen acuerdos de múltiples elementos según la ASC 605-25 así como también las que contabilicen acuerdos de software según la ASC 985-605, ambos de los cuales están actualmente prohibidas de la aplicación de este método cuando asignen el precio de transacción. Sin embargo, cuando apliquen el método residual o el método residual reverso, las entidades todavía necesitan considerar el principio general de asignación¹⁸ de la ASU para asegurar que las cantidades residuales son una descripción fiel de los precios de venta independientes (vea el Ejemplo 34, Caso C, de la ASU¹⁹).

En otras palabras, dado que por definición la obligación de desempeño tiene valor sobre una base independiente, el precio de venta independiente de la obligación de desempeño no puede ser cero. En consecuencia, es inapropiado que la entidad use el enfoque residual según la ASU si la aplicación de ese enfoque resultaría en un precio de venta independiente de cero para la obligación de desempeño. Según la ASU, la entidad tiene que demostrar que (1) hay precios de venta independientes para una o más de las obligaciones de desempeño y (2) se satisface uno de los dos criterios contenidos en la ASC 606-10-32-34(c)(1) y (c)(2). Además, incluso cuando se satisfacen los criterios para usar el enfoque residual, la asignación resultante necesitaría ser consistente con el objetivo general de asignación. Esto es, si el enfoque residual resulta en ya sea un precio de venta que no está dentro del rango de precios de venta independientes razonables o un resultado que no esté alineado con la evidencia observable de la entidad, el uso del enfoque residual no sería apropiado incluso si se satisfacen los criterios contenidos en la ASC 606-10-32-34(c). La entidad debe usar toda la información disponible para determinar el precio de venta independiente, lo cual puede incluir una valoración de las condiciones de mercado ajustada por factores específicos-de-la-entidad. Cuando tal análisis resulta en un rango altamente variable o amplio y el enfoque residual es usado para estimar el precio de venta independiente, la información observable todavía debe ser usada para respaldar la razonabilidad de la cantidad residual resultante. Demostrar la existencia de precios de venta independientes observables para ciertos elementos de software (e.g., PCS) puede requerir un análisis que difiera del que sería usado para demostrar la existencia de la VSOE del valor razonable por PCS no-entregados según los actuales US GAAP.

Además, consistente con los actuales PCGA, puede ser apropiado, dependiendo de los hechos y circunstancias de la entidad, usar un rango para estimar los precios de venta independientes para bienes y servicios más que un solo punto. En tales situaciones, el vendedor debe usar de manera consistente un enfoque razonable y sistemático cuando asigne el precio de transacción entre las distintas obligaciones de desempeño contenidas en el contrato. Ejemplos de los enfoques que nosotros consideramos serían razonables si son aplicados consistentemente serían punto medio, gama baja, gama alta, o el final más cercano al precio contractual.

Asignación de consideración a derechos materiales

Si la entidad determina que le ha otorgado a un cliente un derecho material (vea [Opciones de renovación](#)), el derecho material representa una obligación de desempeño a la que tiene que ser asignada consideración. La ASU proporciona dos maneras potenciales para contabilizar la opción. La entidad puede valuar la opción misma o aplicar la alternativa práctica ofrecida según la ASU para "mirar a través de" la opción e incluir bienes y servicios futuros en la transacción original. El siguiente es un ejemplo de cómo aplicar cada enfoque:

¹⁸ Según este principio, la cantidad asignada a una obligación de desempeño representa la cantidad a la cual la entidad espera tener derecho por la satisfacción de la obligación.

¹⁹ ASC 606-10-55-269.

Ejemplo

La Compañía ABC participa en 100 contratos separados con clientes para proporcionar una licencia perpetua de software por \$10,000 y un año de PCS por \$1,000. El contrato incluye una opción para que el cliente renueve PCS por un año adicional por \$500. La Compañía ABC concluyó que la opción de renovación representa un derecho material y que la licencia y los PCS son obligaciones de desempeño distintas. La Compañía ABC también determinó que tanto la licencia perpetua como los PCS fueron vendidos a precios de venta independientes y estimó que el cliente tiene un 75 por ciento de probabilidad de renovación al final del año 1, 50 por ciento al final del año 2, 25 por ciento al final del año 3, y cero por ciento al final del año 4.

Enfoque del precio de venta independiente

Renovación año 1 = \$375 ($[\$1,000 - \$500] \times 75\%$)

Renovación año 2 = \$250 ($[\$1,000 - \$500] \times 50\%$)

Renovación año 3 = \$125 ($[\$1,000 - \$500] \times 25\%$)

Obligación de desempeño	Precio de venta independiente	Asignación relativa	Asignación de la consideración del contrato
Licencia perpetua	\$ 10,000	85.1%	\$ 9,362
PCS	1,000	8.5%	936
Opción de renovación – año 1	375	3.2%	351
Opción de renovación – año 2	250	2.1%	234
Opción de renovación – año 3	125	1.1%	117
Total	\$ 11,750	100%	\$ 11,000

Ejemplo (continuación)

Enfoque de "mirar a través de"

Si la Compañía ABC escoge aplicar la alternativa práctica o enfoque de "mirar a través de", la compañía estimaría el precio de transacción hipotético. Esto puede hacerse de dos maneras. El primer enfoque es determinar el mejor estimado del número de años que el cliente renovaría. Asuma en este caso que el mejor estimado de la compañía es que el cliente ejercerá la opción de renovación por dos años.

Obligación de desempeño	Precio de venta independiente	Asignación relativa*	Asignación de la consideración del contrato
Licencia perpetua	\$ 10,000	76.9%	\$ 9,231
PCS	1,000	7.7%	923
Opción de renovación – año 1	1,000	7.7%	923
Opción de renovación – año 2	1,000	7.7%	923
Total	\$ 13,000	100%	\$ 12,000**

* Redondeado para propósitos de presentación

** \$10,000 + \$1,000 + (\$500 x 2).

Esto resultaría en que la Compañía ABC reconoce \$10,154 en ingresos ordinarios en el año 1 (\$9,231 + \$923) y un diferido de \$846 (\$11,000 - \$10,154) relacionado con el derecho material.

Sin embargo, consistente con el Ejemplo 51²⁰ de la ASU, la entidad también podría usar el enfoque de portafolio para los propósitos de estimar el precio de transacción hipotético en el modelo "a través de". Según este enfoque, la entidad usaría las mismas probabilidades aplicadas en el modelo del precio de venta independiente para determinar el precio de transacción hipotético. La siguiente tabla ilustra este enfoque:

Obligación de desempeño	Precio de venta independiente	Asignación relativa*	Asignación de la consideración del contrato
Licencia perpetua	\$ 10,000	71.6%	\$ 8,394*
PCS	1,000	7.1%	839
Opción de renovación – año 1	1,000	7.1%	839
Opción de renovación – año 1	1,000	7.1%	839
Opción de renovación – año 2	1,000	7.1%	839
Total	\$ 14,000	100%	\$ 11,750**

* Redondeado para propósitos de presentación

** \$10,000 + \$1,000 + (\$500 x 75%) + (\$500 x 50%) + (\$500 x 25%).

Esto resultaría en que la Compañía ABC reconozca \$9,233 en ingresos ordinarios en el año 1 (\$8,394 + \$839) y un diferido de \$1,767 (\$11,000 - \$9,233) relacionado con el derecho material.

Observe, sin embargo, que cuando se aplica el enfoque de portafolio, las cancelaciones individuales no necesariamente resultarían en un ajuste inmediato. Esto porque los estimados generales incorporarían el nivel de las cancelaciones en cada período. Es solo cuando cambia el patrón de cancelación del portafolio general que la entidad valoraría el potencial cambio en el estimado.

²⁰ ASC 606-10-55-343 through 55-352.

Paso 5 – Reconozca los ingresos ordinarios cuando (o como) la entidad satisface la obligación de desempeño

Según la ASU, una obligación de desempeño es satisfecha (y reconocidos los ingresos ordinarios relacionados) cuando el “control” de los bienes o servicios subyacentes (los “activos”) relacionados con la obligación de desempeño es transferido al cliente. La ASU define “control” como “la capacidad para dirigir el uso de, y obtener sustancialmente todos los beneficios restantes de, el activo.” La entidad primero tiene que determinar si el control de un bien o servicio es transferido con el tiempo. Si es así, los ingresos ordinarios relacionados son reconocidos con el tiempo cuando el bien o servicio es transferido al cliente. Si no, el control del bien o servicio es transferido en un punto en el tiempo.

Reconocimiento de los ingresos ordinarios con el tiempo

El control de un bien o servicio (y por consiguiente la satisfacción de la obligación de desempeño relacionada) es transferido con el tiempo cuando se satisface al menos uno de los siguientes criterios:

- “El cliente simultáneamente recibe y consume los beneficios proporcionados por el desempeño de la entidad cuando la entidad realiza el desempeño.”
- “El desempeño de la entidad crea o mejora un activo... que el cliente controla cuando el activo es creado o mejorado.”
- “El desempeño de la entidad no crea un activo con un uso alternativo para la entidad... y la entidad tiene un derecho de forzoso cumplimiento al pago por el desempeño completado a la fecha.”

Si la obligación de desempeño es satisfecha con el tiempo, la entidad reconoce los ingresos ordinarios mediante medir el progreso hacia la satisfacción de la obligación de desempeño, haciéndolo de la manera que mejor describa la transferencia de los bienes o servicios para el cliente. La ASU proporciona orientación específica sobre la medición del progreso hacia la terminación, incluyendo el uso y la aplicación de los métodos de output (resultado) e input (insumo).



Pensándolo bien

Las compañías de software a menudo participan en acuerdos en los cuales se requiere producción, modificación, o personalización importante del software. Muchas de esas entidades actualmente contabilizan tales acuerdos según la ASC 605-35 mediante usar el método de porcentaje-de-terminación o de contrato-completado. Según la ASU, para las entidades puede ser apropiado reconocer los ingresos ordinarios relacionados con desarrollo de software con el tiempo cuando (1) el desempeño del desarrollador crea o mejora un activo que el cliente controla cuando es creado (e.g., desarrollo de software en el entorno de tecnología del cliente) o (2) el desempeño del desarrollador no crea un activo con un uso alternativo para el desarrollador y el desarrollador tiene un derecho de forzoso cumplimiento al pago por el desempeño a la fecha (e.g., el software desarrollado es específico para las necesidades del cliente y por consiguiente no tiene uso alternativo para el desarrollador).

Los ingresos ordinarios provenientes de acuerdos que satisfacen esos criterios pueden ser reconocidos de manera similar a como actualmente son reconocidos por las entidades que usan el método del porcentaje-de-terminación. Los ingresos provenientes de acuerdos que fallan en satisfacer los anteriores requerimientos deben ser reconocidos en un punto en el tiempo en lugar de con el tiempo (i.e., de manera similar a como los ingresos ordinarios actualmente son reconocidos por entidades que aplican el método del contrato-completado).

Otros problemas de contabilidad

Contabilidad para licencias

Una entidad de tecnología puede transferir a su cliente una licencia que otorga un derecho a la propiedad intelectual de la entidad (e.g., software, patentes, marcas registradas, o derechos de copia). La orientación de implementación del licenciamiento es aplicable a los acuerdos con clientes que contienen (1) una licencia distinta (vea [Paso 2 – Identificación de las obligaciones de desempeño contenidas en un contrato](#)) o (2) una licencia que es el elemento prometido predominante en una obligación de desempeño que involucra múltiples bienes o servicios. Dado que las licencias a menudo son incluidas con otros bienes o servicios contenidos en un contrato, las entidades pueden tener que aplicar juicio importante si un acuerdo particular está dentro del alcance de la orientación de licenciamiento.

Según la ASC 606-10-55-58, para las licencias que estén dentro del alcance de la orientación de licenciamiento, la entidad tiene que determinar si la licencia le da al cliente un “derecho a usar la propiedad intelectual de la entidad tal y como existe en el punto en el tiempo en que la licencia es

otorgada” o un “derecho a acceso a la propiedad intelectual de la entidad durante el período de la licencia (o su vida económica restante, si es más corta).”

Para ayudar a que una entidad determine si una licencia es un “derecho a acceso” o un “derecho de uso” a la propiedad intelectual de la entidad, el nuevo estándar de ingresos ordinarios proporciona orientación sobre la valoración de la naturaleza de una licencia de propiedad intelectual. Las actividades continuas de la entidad, o la carencia de actividades, pueden afectar de manera importante la utilidad de la licencia (i.e., la funcionalidad o el valor de la propiedad intelectual para el cliente). Esas actividades pueden estar prometidas explícita o implícitamente por la entidad y pueden incluir respaldo o mantenimiento de su propiedad intelectual por la duración del período de licencia del cliente. Además, la obligación para mantener o respaldar la propiedad intelectual puede necesitar ser identificada como una promesa separada según el contrato (en la medida en que las actividades transfieran bienes o servicios adicionales para el cliente). Un ejemplo común en la industria de tecnología es el PCS.

Para ayudar en la evaluación de si la licencia le proporciona al cliente un derecho a acceso o un derecho de uso a la propiedad intelectual de la entidad, el nuevo estándar de ingresos ordinarios distingue entre dos tipos de propiedad intelectual: (1) funcional y (2) simbólica.

La ASC 606-10-55-59(a) y (b) proporciona las siguientes definiciones de propiedad intelectual funcional y simbólica:

- a. Propiedad intelectual funcional. Propiedad intelectual que tiene funcionalidad independiente importante (por ejemplo, la capacidad para procesar una transacción, realizar una función o tarea, o ser reproducida o transmitida). La propiedad intelectual funcional deriva una porción importante de su utilidad (esto es, su capacidad para proporcionar beneficio o valor) de su funcionalidad independiente importante.
- b. Propiedad intelectual simbólica. Propiedad intelectual que no es propiedad intelectual funcional (esto es, propiedad intelectual que no tiene funcionalidad independiente importante). Dado que la propiedad intelectual simbólica no tiene funcionalidad independiente importante, sustancialmente toda la utilidad de la propiedad intelectual simbólica es derivada de su asociación con las actividades pasadas o continuas de la entidad, incluyendo sus actividades ordinarias de negocio.

En general, la naturaleza de una licencia para propiedad intelectual funcional que es distinta le proporcionará al cliente el derecho a usar la propiedad intelectual de una entidad (i.e., reconocimiento de ingresos ordinarios en un punto en el tiempo) a menos que (1) las actividades continuas de la entidad que no transferirán bienes o servicios prometidos al cliente (i.e. los que no se considere sean bienes prometidos adicionales para el cliente) cambiarán de manera importante la utilidad de la licencia y (2) el cliente está contractual o prácticamente requerido a usar la propiedad intelectual actualizada una vez que esté disponible. Si se satisfacen esos criterios, la naturaleza de la licencia es un derecho a acceso a la propiedad intelectual de la entidad (i.e., una licencia por la cual los ingresos ordinarios son reconocidos con el tiempo). Tal y como se discute en el párrafo BC58 de la ASU 2016-10, FASB espera que en el momento de la emisión de la ASU 2016-10, los criterios contenidos en la ASC 606-10-55-62 “serán satisfechos solo de manera infrecuente, como mucho.”



Pensándolo bien

El software contenido en un acuerdo de alojamiento está excluido del alcance de la orientación sobre licenciamiento contenida en el nuevo estándar de ingresos ordinarios a menos que (1) “el cliente tenga el derecho contractual a tomar posesión del software en cualquier momento durante el período de alojamiento sin sanción importante” y (2) “sea factible para el cliente ya sea operar el software en su propio hardware o contratar con otra parte no relacionada con el vendedor el alojamiento del software.”²¹

Muchos de los acuerdos de alojamiento de software incluyen una “licencia” para el software pero le permiten al cliente usar el software solo en el entorno alojado de la entidad (a causa de limitaciones contractuales o prácticas, o ambas). Si bien esos acuerdos pueden incluir una licencia contractual, dado que el cliente es incapaz de tomar posesión del software sujeto a licencia sin sanción importante, el cliente está requerido a tomar una decisión separada de compra antes que el control de cualquier software sea verdaderamente transferido al cliente (la decisión separada de compra sería a elección del cliente para incurrir en la sanción para tomar posesión del software). Esas transacciones son contabilizadas como transacciones de servicio (más que como transacciones de licenciamiento) dado que la entidad está proporcionando la funcionalidad del software mediante un acuerdo de alojamiento más que mediante la licencia actual de software.

Para los acuerdos de licenciamiento que no se determine sean transacciones de servicio, es importante que las entidades de tecnología analicen las otras promesas además de la transferencia de la licencia de software, tales como servicios de alojamiento, PCS, o derechos

²¹ ASC 985-605-55-121.

de actualización. Para aplicar la orientación de licencia esbozada arriba, la entidad inicialmente necesitará determinar si la licencia es forma distinta de los servicios de alojamiento, PCS, y derechos de actualización o si es el elemento predominante prometido. Esta valoración puede ser desafiante dada la dependencia e interrelación entre tales elementos; sin embargo, al hacer tal determinación las entidades necesitarán considerar todos los hechos y circunstancias.

Si la entidad de tecnología concluye que la licencia está dentro del alcance de la orientación sobre la implementación del licenciamiento, necesitará determinar si la compañía está otorgando al cliente una licencia de derecho de uso o de derecho de acceso. En la mayoría de casos, la identificación de la naturaleza de la licencia es sencillo y el resultado de si la licencia le proporciona al cliente un derecho de acceso o un derecho de uso a la propiedad intelectual de la entidad es fácilmente aparente. En general, la naturaleza de la licencia de software será propiedad intelectual funcional que le proporcionará al cliente el derecho a usar la propiedad intelectual de la entidad (i.e., reconocimiento de ingresos ordinarios en un punto en el tiempo). Por lo tanto, si la licencia de software se determina que es distinta, los ingresos ordinarios serían reconocidos cuando el control sea transferido al cliente.

Tal y como se anota arriba en [Regalías basadas-en-ventas o basadas-en-uso](#), los ingresos ordinarios provenientes de licencias de software que tengan estructuras de tarifas basadas-en-ventas o basadas-en-uso solo serán reconocidas cuando ocurran las ventas o el uso subsiguientes.

Usuarios adicionales versus uso adicional

Un acuerdo en el cual la entidad le proporciona al cliente la opción para obtener derechos por usuarios adicionales de manera efectiva promete proporcionar licencias adicionales (i.e., obligaciones de desempeño adicionales) por una tarifa incremental. Esas compras adicionales opcionales (i.e., opciones que requerirían que la entidad transfiera derechos adicionales al cliente) inicialmente no estarían incluidas en el contrato; sin embargo, deben ser evaluadas por los términos favorables que puedan dar origen a un derecho material.

De manera alternativa, un acuerdo en el cual la entidad proporciona uso adicional de una licencia individual (i.e., uso de derechos ya realmente controlados por el cliente) recibiría consideración adicional como parte del precio de transacción por la licencia individual. Dado que la potencial consideración adicional se basa en el uso de una licencia individual, estará sujeto a la excepción de regalía basada-en-ventas o basada-en-uso y sería reconocido cuando ocurra el uso subsiguiente.



Pensándolo bien

En un acuerdo de licencia de derecho de uso la entidad necesitará usar juicio para determinar si la naturaleza del acuerdo es una que proporciona la opción para obtener derechos adicionales (e.g., por usuarios adicionales) o requiere que sean pagadas tarifas incrementales por el uso adicional de derechos ya controlados por el cliente. Las compañías deben considerar de manera cuidadosa los hechos y circunstancias; sin embargo, el resultado del análisis de contabilidad no depende de si adicionar usuarios requiere involucramiento directo adicional por parte del vendedor.

Acuerdos de venta-a-través-de

Las entidades de tecnología a menudo participan en acuerdos con intermediarios (tales como un comerciante o distribuidor) para la venta de sus productos. Según la orientación existente, los ingresos ordinarios a menudo son diferidos hasta que el intermediario subsiguientemente haya vendido los bienes al cliente, típicamente porque uno o ambos de los siguientes son verdaderos:

- El precio de venta solo puede ser fijado o determinable en ese punto.
- La transferencia de los riesgos y recompensas de la propiedad de los bienes (i.e., entrega) solo ocurre a partir de la venta final.

La ASU impide que la entidad reconozca los ingresos ordinarios relacionados con un bien físicamente transferido a un tercero en consignación hasta que el control de ese bien sea transferido al tercero. Sin embargo, si el acuerdo no involucra consignación, el análisis de los indicadores de control para determinar en qué punto el control es transferido es crítico para determinar cuándo los ingresos ordinarios pueden ser reconocidos.

Pensándolo bien



Las entidades necesitarán evaluar los acuerdos en los cuales los bienes sean vendidos a través de un intermediario para determinar cuándo el control pasa (i.e., el punto en el tiempo en el cual el control es transferido). Al hacer esta determinación, tendrán que valorar todos los hechos y circunstancias mediante la consideración de los indicadores contenidos en la ASU 2014-09 (i.e., derecho al pago, título, posesión física, riesgos y recompensas, y aceptación del cliente). Esta valoración puede requerir juicio importante y podría resultar en un patrón diferente de reconocimiento de los ingresos ordinarios.

Cuando se considera que el control pasa al intermediario, los ingresos ordinarios pueden ser reconocidos más temprano que según la práctica actual. En tales situaciones, el precio de venta podría ser variable como resultado del acuerdo con el intermediario (e.g., derechos de rotación de inventario, devoluciones). De acuerdo con ello, las entidades están requeridas a estimar el precio de transacción al cual esperan tener derecho y tienen que considerar la orientación sobre la restricción, específicamente la probabilidad de futuras reversas de ingresos ordinarios (vea arriba [Paso 3 – Determinación del precio de transacción](#)), antes de reconocer los ingresos ordinarios.

Además, cuando los bienes o servicios proporcionados a un intermediario son transferidos sujetos a una determinación de devolución, las entidades deben valorar si aplicar la orientación de la ASU sobre los derechos de devolución. La ASU específicamente requiere que las entidades que vendan bienes con un derecho de devolución reconozcan (1) los ingresos ordinarios en la cantidad a la cual esperan tener derecho (considerando cualesquiera determinaciones de devolución), (2) un pasivo por cualesquiera devoluciones o créditos a ser proporcionados, y (3) un activo por cualquier derecho a recuperar el producto del cliente.

Venta de bienes virtuales

Tradicionalmente, las compañías de juegos en línea han cargado a los clientes un honorario mensual de suscripción o un honorario por servicios premium para tener acceso al contenido en línea durante un período especificado. Además, el modelo de negocios "freemium" se ha vuelto popular en la industria en línea. Según el modelo freemium, los jugadores tienen acceso gratis (o por un honorario nominal) al juego en línea de la entidad de juegos y los ingresos ordinarios son ampliamente generados mediante "micro-transacciones" que involucran la venta de bienes y servicios virtuales ("bienes virtuales"). Los bienes virtuales son objeto no-físicos que mejoran la experiencia o capacidad de juego del jugador para progresar en el juego y puede tomar varias formas (e.g., elementos tales como vestuario, equipo, armas, velocidad, poder, o salud).

Pensándolo bien



Las entidades de tecnología que estén en la industria de juegos tendrán que considerar, según la ASU, de manera cuidadosa la naturaleza de sus promesas para los clientes. En general, lo clientes no están comprando un bien virtual pero, de manera efectiva, mejoran su experiencia de juego mediante compras opcionales. Algunas de esas compras son consumidas por los clientes inmediatamente o en un tiempo corto luego que ganan acceso a ellas, y otras son consumidas con el tiempo.

En un escenario de juego en línea, las entidades típicamente reconocen los ingresos ordinarios por los bienes virtuales haciéndolo con base en su mejor estimado de la vida de: (1) el bien virtual, (2) el jugador (i.e., el período durante el cual se espera que el jugador juegue el juego), o (3) el juego. Según la ASU, las entidades necesitarán revisar sus políticas en relación con el patrón del reconocimiento de los ingresos ordinarios para los bienes virtuales a fin de asegurar que los ingresos ordinarios sean reconocidos de manera consistente con la naturaleza de la promesa y cómo el control es transferido al cliente.

Dado el volumen típico de las transacciones que involucran bienes virtuales, las entidades pueden encontrar desafiante contabilizar de manera individual cada venta. Si bien la orientación de la ASU aplica a los contratos "individuales" con los clientes, las entidades pueden usar el enfoque de portafolio para contabilizar los contratos con características similares si la administración "razonablemente espera" que los efectos de la aplicación de la ASU a un portafolio de contratos no diferiría materialmente de la aplicación de la orientación a los contratos individuales.

Acuerdos SaaS

La ASU cambiará varios aspectos de la contabilidad para los acuerdos de alojamiento, incluyendo los acuerdos SaaS que ofrecen a los clientes el uso de software de aplicación basado-en-la-nube. El acceso a los acuerdos SaaS alojados frecuentemente es ofrecido junto con un paquete de servicios adicionales, tales como servicios de implementación o personalización y configuración. Dado que los requerimientos para determinar el valor independiente de cada elemento han sido eliminados (vea [arriba Requerimientos de valor independiente según la ASC 605-25](#)), en lugar de ello los vendedores de SaaS necesitarán determinar si cada bien o servicio prometido es distinto según la ASU.



Pensándolo bien

La eliminación de los requerimientos de valor independiente no es el único cambio que puede afectar los acuerdos de SaaS. Por ejemplo, la ASU no traslada la orientación existente sobre el diferimiento del reconocimiento de ingresos contingentes en ciertos casos (vea [arriba Eliminación de la orientación existente sobre ingresos ordinarios contingentes](#)). Actualmente, esta orientación aplica a los acuerdos SaaS en los cuales la realización de los ingresos ordinarios asignados a servicios prestados además de la aplicación de software alojado depende de la entrega futura de la aplicación de software alojado. Si bien la ASU elimina esta orientación, no requiere que las entidades apliquen la restricción al precio de transacción, y esto puede cambiar el reconocimiento de los ingresos ordinarios para ciertos contratos.

Muchos acuerdos SaaS también involucran honorarios de inicialización o "activación," los cuales típicamente son cargados demás de los honorarios de suscripción por el servicio de alojamiento relacionado. Los honorarios de activación generalmente no involucran la prestación de un servicio diferente a simplemente "activar," o permitir que el cliente tenga acceso a la aplicación de software alojado. Otros servicios de inicialización pueden requerir trabajo incremental antes que el cliente pueda tener acceso al software de aplicación. Sin embargo, los vendedores necesitan considerar si los servicios de inicialización involucrados son esenciales para la funcionalidad de la aplicación de software alojado según los actuales US GAAP. Frecuentemente, los clientes no pueden tener acceso o usar el software hasta que los servicios de inicialización hayan sido completados. Como resultado, los servicios de activación o inicialización generalmente no se considera que tengan valor independiente según la ASC 605-25. Esos servicios generalmente se espera que beneficien a los clientes durante el período en que usen los servicios (incluyendo los potenciales períodos de renovación); como resultado, los ingresos ordinarios asignados a los servicios son reconocidos durante el período inicial del contrato o durante el período estimado de relación con el cliente si es mayor.

La ASU proporciona orientación sobre los honorarios anticipados no-reembolsables, la cual generalmente es consistente con los actuales US GAAP. Según esta orientación, las entidades tienen que valorar si el "honorario se relaciona con la transferencia de un bien o servicio prometido." En la aplicación de la ASU, los vendedores de SaaS estarían requeridos a reconocer los honorarios anticipados durante un período que se extiende más allá del período inicial del contrato solo si el cliente tiene la opción de renovar el contrato de SaaS y la opción de renovación le proporciona al cliente un derecho material. El requerimiento de la ASU para incorporar solo las opciones de renovación que representen derechos materiales en su estimación del período de relación con el cliente puede no siempre ser consistente con los actuales US GAAP, los cuales pueden tener en cuenta opciones de renovación que no necesariamente sean consideradas derechos materiales. Tal y como se señaló arriba en [Opciones de renovación](#), según la ASU los derechos materiales necesitarían ser contabilizados como obligaciones de desempeño separadas.

Además, los ingresos ordinarios provenientes de acuerdos SaaS que incluyan una licencia de propiedad intelectual y tengan estructuras de honorarios basados-en-uso es probable que sean reconocidos solo cuando ocurre el uso subsiguiente (Para más información vea arriba [Regalías basadas-en-ventas o basadas-en-uso](#)).

Garantías

Las compañías de tecnología a menudo proporcionan un rango de garantías para sus diversos productos. La ASU permite que las entidades continúen usando el modelo de causación del costo para contabilizar las obligaciones de garantía (de acuerdo con la ASC 460), pero solo para las garantías que aseguren que el bien o servicio cumple con las especificaciones acordadas. En la extensión en que la garantía proporcione un servicio más allá de asegurar que el bien o servicio cumple con las especificaciones acordadas, sería considerada como una obligación de desempeño (consideración sería asignada a esta obligación y reconocida cuando sea satisfecha). Además, si el cliente tiene la opción de comprar la garantía por separado, también sería contabilizada como una obligación de desempeño.

Las responsabilidades por producto, tales como la compensación pagada por una entidad por perjuicio o daño causado por su producto, no representa una obligación de desempeño contenida en el contrato y continuaría siendo contabilizada de acuerdo con la orientación existente sobre contingencias de pérdida contenida en la ASC 450-20.

Pensándolo bien

Si bien la ASU es improbable que cambie de manera importante cómo las entidades de tecnología contabilizan la mayoría de sus garantías, las entidades necesitarán verificar que las garantías que ofrecen no prestan servicios más allá de asegurar que el bien o servicio cumple con las especificaciones acordadas. Sin embargo, las entidades que actualmente aplican la ASC 605-20 para por separado fijar el precio de las garantías extendidas y de los contratos de mantenimiento estarán requeridas a asignarlos con base en los precios de venta independientes en oposición a usar las cantidades establecidas. Además, si bien esta orientación aplica a los fabricantes de hardware, también puede ser relevante para las entidades de software.

Costos de la obtención de un contrato

La ASU requiere que las entidades reconozcan un activo por los costos incrementales de la obtención de un contrato (e.g., comisiones de venta) cuando esos costos se espere sean recuperados (como expediente práctico, el activo reconocido con un período de amortización de menos de un año puede ser llevado al gasto cuando se incurre en él). Los costos capitalizados serían amortizados de una manera consistente con el patrón de transferencia de los bienes o servicios con los cuales el activo esté relacionado (lo cual en ciertas circunstancias se puede extender más allá de los términos originales del contrato).

Pensándolo bien

Las compañías de tecnología pueden necesitar considerar el impacto de esta orientación sus su políticas actuales sobre la capitalización de los costos de la obtención de un contrato. Los US GAAP actualmente no tienen orientación detallada sobre la capitalización de los costos de la obtención de un contrato, y las entidades generalmente hacen una elección de política de contabilidad para llevar al gasto esos costos o, en ciertos casos, para capitalizarlos por analogía a la orientación sobre los costos diferidos de generación de un préstamo contenida en la ASC 310 y los costos incrementales de adquisición directa contenida en la ASC 605-20. La ASU puede requerir que las entidades cambien su política cuando previamente hallan llevado al gasto esos costos, capitalizado ciertos costos que ya no sean elegibles según la ASU, o amortizándolos de una manera que difiera de los requerimientos de la ASU. Además, la ASU no diferencia entre el título o la función de los empleados que reciben las comisiones. Según los actuales US GAAP, las entidades pueden haber elegido una política para exclusivamente capitalizar las comisiones para representantes de ventas "directas"; sin embargo, las compañías pueden necesitar reconsiderar esas políticas según la ASU.

Además, han surgido preguntas en relación con el período apropiado para reconocer los costos incrementales, particularmente las comisiones. Dado que la ASC 340-40 es conceptualmente consistente con la orientación actual sobre la estimación de las vidas útiles de activos de larga vida, de manera similar las entidades necesitarán usar el juicio en la determinación de los períodos de amortización. Este proceso de estimación puede ser más complicado en las situaciones en las cuales los contratos son renovados múltiples veces durante la vida de un cliente. En las circunstancias en las cuales la entidad determina, con base en la experiencia pasada, que la renovación es probable y la comisión a ser pagada a partir de la renovación no es "proporcional con" la comisión de ventas pagada en el contrato inicial, puede ser apropiado amortizar los costos durante un período que sea mayor que los términos contractuales (e.g., vida del cliente). FASB ha señalado que la comisión de renovación sería "proporcional con" la comisión inicial si las dos comisiones son razonablemente proporcionales con el respectivo valor del contrato (e.g., 5 por ciento del valor del contrato es pagado tanto para el contrato inicial como para la renovación). Las entidades pueden tener que ejercer juicio importante en la determinación de cuándo una comisión de renovación sería "proporcional con" la comisión inicial.

Costos de cumplimiento

Los costos de cumplimiento de un contrato (que no estén dentro del alcance de otros estándares, tales como la orientación sobre los costos de software vendido, arrendado, o comercializado contenidos en la ASC 985-20, o la orientación sobre software de uso interno contenida en la ASC 350-40) serían capitalizados solamente cuando (1) estén directamente relacionados con un contrato, (2) generen o mejoren recursos que serán usados para satisfacer obligaciones de desempeño, y (3) se espere sean recuperados. La ASU también requiere que las entidades lleven al gasto ciertos costos, tales como los relacionados con obligaciones de desempeño satisfechas (o parcialmente satisfechas). Los costos capitalizados serían amortizados de una manera consistente con el patrón de transferencia de los bienes o servicios con el cual el activo esté relacionado (lo cuan el ciertas circunstancias se puede extender más allá del término original del contrato).



Pensándolo bien

La ASU cambia cómo ciertos costos de cumplimiento son reconocidos por acuerdos que no estén dentro del alcance de otros estándares. A partir de la adopción las entidades deben re-evaluar las políticas sobre los costos de cumplimiento.

Además, los *stakeholders* han cuestionado si los costos incurridos por un contrato anticipado (e.g., costos por diseño y desarrollo o ingeniería no-recurrente) (1) estarían dentro del alcance de las ASC 340 y por consiguiente serían capitalizados o (2) deben ser llevados al gasto de acuerdo con la ASC 730. Sin embargo, los costos incurridos por un contrato anticipado pertenecerían al contrato que todavía no ha sido obtenido y cuyos términos todavía pueden no ser conocidos. Los factores para que la entidad considere al determinar si los costos deben ser capitalizados incluyen, pero no están limitados a, (1) la probabilidad o certeza de que la entidad obtendrá el contrato, (2) la probabilidad de que los costos serán recuperados según el contrato específico anticipado, (3) si los costos crean o mejoran un activo que será transferido al cliente una vez que la entidad obtenga el contrato (tales costos podrían ser capitalizables según otra orientación), y (4) si los costos se considera son costos asociados con investigación y desarrollo y por consiguiente estarían dentro del alcance de la ASC 730 y llevados al gasto cuando se incurre en ellos. Al determinar el tratamiento apropiado de los costos incurridos antes que el contrato fue obtenido la entidad necesitará considerar de manera cuidadosa los hechos y circunstancias del acuerdo.

Revelaciones

La ASU requiere que las entidades revelen información tanto cuantitativa como cualitativa que les permita a los “usuarios de los estados financieros entender la naturaleza, cantidad, oportunidad, e incertidumbre de los ingresos ordinarios y de los flujos de efectivo que surgen de contratos con clientes.” Los requerimientos de revelación de la ASU, que son significativamente más comprensivos que los contenidos en los estándares existentes de ingresos ordinarios, incluyen, pero no están limitados a, lo siguiente (con ciertas excepciones para las entidades no-públicas):

- Presentación o revelación de ingresos ordinarios y cualesquiera pérdidas por deterioro reconocidas por separado de otras fuentes de ingresos ordinarios o pérdidas por deterioro provenientes de otros contratos.
- Una desagregación de los ingresos ordinarios para “describir cómo la naturaleza, cantidad, oportunidad, e incertidumbre de los ingresos ordinarios y de los flujos de efectivo son afectados por factores económicos” (la ASU también proporciona orientación para la implementación).
- Información sobre activos y pasivos del contrato (incluyendo cambios en esos saldos) y la cantidad de los ingresos ordinarios reconocidos en el período corriente que previamente fueron reconocidos como un pasivo del contrato.
- La cantidad de los ingresos ordinarios reconocidos en el período corriente que esté relacionada con obligaciones de desempeño satisfechas en períodos anteriores.
- Información acerca de las obligaciones de desempeño (e.g., tipos de bienes o servicios, términos de pago importantes, oportunidad típica de la satisfacción de las obligaciones, y otras determinaciones).
- Información acerca del precio de transacción de la entidad asignado a las obligaciones de desempeño restantes, incluyendo (en ciertas circunstancias) la “cantidad agregada del precio de transacción asignado a las obligaciones de desempeño que no estén satisfechas (o parcialmente no satisfechas)” y cuándo la entidad espere reconocer esa cantidad como ingresos ordinarios (sujeto a una excepción de opción para ciertas cantidades de consideración variable).
- Una descripción de los juicios importantes, y de los cambios en esos juicios, que afectan la cantidad y oportunidad del reconocimiento de los ingresos ordinarios (incluyendo información

acerca de la oportunidad de la satisfacción de las obligaciones de desempeño, la determinación del precio de transacción, y la asignación del precio de transacción a las obligaciones de desempeño).

- Información acerca de la contabilidad de la entidad para los costos para obtener o cumplir un contrato (incluyendo saldos de cuenta y métodos de amortización).
- Información acerca de las políticas de contabilidad (i.e., si la entidad usó los expedientes prácticos para componentes de financiación importantes y costos del contrato permitidos por la ASU).

En diciembre 21, 2016, FASB emitió la [ASU 2016-20](#),²² que enmendó ciertos aspectos de la ASU 2014-09, incluyendo exenciones opcionales del requerimiento de revelación para las obligaciones de desempeño que permanezcan por situaciones específicas. En particular, esta enmienda proporciona alivio para las entidades que reciben regalías basadas-en-ventas o basadas-en-uso en intercambio por una licencia de propiedad intelectual. Esta exención opcional también aplica a la consideración variable que es asignada en su totalidad a una obligación de desempeño completamente no-satisficha. Las entidades pueden elegir no revelar el precio de transacción agregado o la oportunidad anticipada del reconocimiento de los ingresos ordinarios para tales obligaciones de desempeños que estén no-satisfechas o parcialmente no-satisfechas. Sin embargo, las entidades estarán requeridas a revelar cierta información cualitativa y cuantitativa, incluyendo la consideración fija, relacionada con la(s) obligación(es) de desempeño a las cuales la exención sea aplicada.

La ASU requiere que las entidades, sobre una base provisional, revelen la información requerida según la ASC 270 así como que también proporcionen las revelaciones anuales (descritas arriba) acerca de (1) la desagregación de los ingresos ordinarios, (2) los saldos del activo y del pasivo del contrato y los cambios importantes en esos saldos desde el final del período anterior, y (3) el precio de transacción asignado a las obligaciones de desempeño restantes.

La ASU proporciona algunos expedientes prácticos para las entidades no-públicas en comparación con las revelaciones requeridas para las entidades públicas.

Si bien el nuevo estándar de ingresos ordinarios especifica que ciertas revelaciones no son requeridas en los estados financieros intermedios, las entidades registradas SEC, de acuerdo con las reglas de la SEC y las interpretaciones del personal, estarán requeridas a proporcionar las revelaciones tanto anuales como intermedias en el primer período intermedio después de la adopción de los nuevos estándares de contabilidad y en cada trimestre subsiguiente en el año de adopción. De manera específica, la Sección 1500 del *Division of Corporation Finance Financial Reporting Manual*, de la SEC, establece:

La Regulación S-X Artículo 10 requiere revelaciones acerca de asuntos materiales que no fueron revelados en los estados financieros anuales más recientes. De acuerdo con ello, cuando la entidad registrada adopta un nuevo estándar de contabilidad en un período intermedio, se espera que la entidad registrada proporcione las revelaciones del estado financiero tanto del período anual como intermedio prescritas por el nuevo estándar de contabilidad, en la extensión en que no sean duplicadas. Esas revelaciones deben ser incluidas en cada reporte trimestral en el año de adopción.

Como resultado, la entidad registrada SEC de final de año calendario necesitará cumplir en cada trimestre con todo el conjunto de requerimientos de revelación del nuevo estándar de ingresos ordinarios, comenzando con su primer trimestre terminado en marzo 31, 2018, en la extensión en que las revelaciones sean materiales y no dupliquen información.

Pensándolo bien

Una de las principales críticas a la anterior orientación sobre ingresos ordinarios, proveniente de reguladores y usuarios de los estados financieros, estuvo relacionada con los requerimientos de revelación. Las revelaciones de la mayoría de entidades contenían lenguaje repetitivo que, ampliamente hablando, los reguladores y los usuarios encuentran es inadecuado y carece de cohesión con otras revelaciones; esto hace difícil que los usuarios entiendan los ingresos ordinarios de las entidades, los juicios relacionados con los ingresos ordinarios, y cómo los ingresos ordinarios están relacionados con la posición financiera general de la entidad. El nuevo estándar de ingresos ordinarios requiere que las entidades revelen información tanto cuantitativa como cualitativa que les permita a los "usuarios de los estados financieros entender la naturaleza, cantidad, oportunidad, e incertidumbre de los ingresos ordinarios y de los flujos de efectivo que surgen de contratos con clientes." Los requerimientos de revelación del nuevo estándar de ingresos ordinarios son significativamente más comprensivos que los contenidos en los estándares existentes de ingresos ordinarios. Entre las revelaciones que pueden ser las más desafiantes están las relacionadas con (1) obligaciones de desempeño restantes (comúnmente referidas como la revelación de "atrasos"), (2) activos del contrato y pasivos del contrato, y (3)

²² FASB Accounting Standards Update No. 2016-20, *Technical Corrections and Improvements to Topic 606, Revenue From Contracts With Customers*.

desagregación de los ingresos ordinarios (incluyendo la relación entre ingresos ordinarios desagregados e información del segmento). Incluso si la oportunidad o cantidad de los ingresos ordinarios reconocidos no es afectada por el nuevo estándar de ingresos ordinarios, las obligaciones de revelación serán afectadas. Además, la ASU requiere revelaciones más robustas sobre los juicios involucrados en el reconocimiento de los ingresos ordinarios.

También, si bien el alivio de revelación proporcionado por la ASU 2016-20 puede ser benéfico para muchas compañías de tecnología, la valoración puede ser complicada para los acuerdos SaaS en los cuales la entidad cargue un honorario de suscripción además de un honorario variable (tal como un honorario de uso).

Fecha efectiva y transición

Para las entidades públicas, la ASU 2014-09 es efectiva para los períodos anuales de presentación de reporte (incluyendo los períodos intermedios de presentación de reporte contenidos en esos reportes) que comienzan después de diciembre 15, 2017. La aplicación temprana es permitida a partir de la fecha efectiva original de la ASU (i.e., períodos de presentación de reporte que comienzan después de diciembre 15, 2016).

La fecha efectiva para las entidades no-públicas es los períodos anuales de presentación de reporte que comienzan después de diciembre 15, 2018, y los períodos intermedios de presentación de reporte dentro de los períodos anuales de presentación de reporte que comienzan después de diciembre 15, 2019. Las entidades no-públicas también pueden elegir aplicar la ASU en cualquiera de los siguientes:

- “El período anual de presentación de reportes que comience después de diciembre 15, 2016, incluyendo los períodos intermedios de presentación de reportes dentro de ese período de presentación de reportes.”
- “El período anual de presentación de reporte que comience después de diciembre 15, 2016, y los períodos anuales de presentación de reportes dentro de esos períodos anuales de presentación de reporte que comienzan un año después del período anual de presentación de reporte en el cual la entidad aplique por primera vez la [orientación contenida en el nuevo estándar de ingresos ordinarios].”

Para adoptar la orientación contenida en la ASU las entidades tienen la opción de usar ya sea el enfoque retrospectivo pleno o el enfoque modificado.

- *Aplicación retrospectiva plena* – La aplicación retrospectiva tendría en cuenta los requerimientos contenidos en la ASC 250 (con ciertos expedientes prácticos).
- *Aplicación retrospectiva modificada* – Según el enfoque retrospectivo modificado, la entidad reconoce “el efecto acumulado de inicialmente aplicar [la ASU] como un ajuste al saldo de apertura de ganancias retenidas... del período anual de presentación de reporte que incluya la fecha de la aplicación inicial” (los ingresos ordinarios en períodos presentados en los estados financieros antes de esa fecha son reportados según la orientación en efecto antes del cambio). Cuando use este método, la entidad aplica la orientación contenida en la ASU (tal y como fue enmendada por la [ASU 2016-12²³](#)) a cualquiera de los siguientes:
 - Contratos incompletos (i.e., los contratos para los cuales todos (o sustancialmente todos) los ingresos ordinarios no hayan sido reconocidos de acuerdo con la anterior orientación sobre ingresos ordinarios) a la fecha de la aplicación inicial.
 - Todos los contratos a, y los nuevos contratos después de, la fecha de la aplicación inicial.

Según el método retrospectivo modificado, la ASU no necesita ser aplicada a los contratos que fueron completados antes de la fecha efectiva (i.e., contratos para los cuales la entidad haya reconocido todos (o sustancialmente todos) los ingresos ordinarios de acuerdo con la orientación heredada sobre ingresos ordinarios en efecto antes de la fecha de la aplicación inicial). Las entidades que elijan el método retrospectivo modificado tienen que revelar una explicación del impacto de la adopción de la ASU, incluyendo los elementos de línea del estado financiero y las respectivas cantidades directamente afectadas por la aplicación del estándar. La siguiente tabla ilustra la aplicación de la ASU y los PCGA heredados según el método retrospectivo modificado para una entidad pública con final de año calendario:

²³ FASB Accounting Standards Update No. 2016-12, *Revenue From Contracts With Customers (Topic 606): Narrow-Scope Improvements and Practical Expedients*.

Enero 1, 2018	2018	2017	2016
Año de la aplicación inicial	Año actual	Año anterior 1	Año anterior 2
Contratos nuevos	Nueva ASU		
Contratos existentes	Nueva ASU + puesta al día acumulada	PCGA heredados	PCGA heredados
Contratos completados		PCGA heredados	PCGA heredados



Pensándolo bien

El enfoque de transición modificado les proporciona a las entidades alivio de tener que re-emitar y presentar información comparable del estado financiero del año anterior; sin embargo, las entidades todavía necesitarán evaluar los contratos existentes a la fecha de la adopción inicial según la ASU para determinar si es necesario un ajuste acumulado. Las entidades deben considerar la naturaleza y duración típicas de sus contratos para entender el impacto de la aplicación de la ASU y para determinar el enfoque de transición que sea práctico para aplicar y el más benéfico para los usuarios del estado financiero.

También es importante observar que los requerimientos de revelación de manera efectiva requerirán que la entidad que adopte el método retrospectivo modificado mantenga los libros y registros según la orientación de ingresos ordinarios tanto vieja como nueva. Además, esos requerimientos son para los períodos tanto anuales como intermedios; por consiguiente, las entidades públicas estarán requeridas a hacer las revelaciones que comienzan en el primer trimestre del año de adopción (e.g., el período que termine en marzo 31, 2018, para la entidad de final de año calendario que no adopte temprano).

Otras consideraciones y desafíos para las entidades de tecnología

Impuestos a los ingresos

La ley federal de impuestos a los ingresos proporciona reglas tanto generales como específicas para el reconocimiento de los ingresos ordinarios en ciertos tipos de transacciones (e.g., contratos de largo plazo y acuerdos que incluyen pagos anticipados por bienes y servicios). Esas reglas a menudo son similares al método que el contribuyente usa para propósitos de la presentación de reportes financieros y, si es así, el contribuyente usa el método de reconocimiento de ingresos ordinarios que aplica en el mantenimiento de sus libros y registros (e.g., base de efectivo, US GAAP, IFRS). Si bien el Internal Revenue Code (IRC) no requiere que las entidades usen un método particular de contabilidad financiera subyacente para determinar sus impuestos sujetos a los ingresos (tal como los US GAAP), las entidades tienen que hacer los ajustes apropiados (en el Anexo M) a sus ingresos antes de impuestos, de la contabilidad financiera, para determinar los ingresos sujetos a impuestos según el IRC.

La ASU puede cambiar la oportunidad del reconocimiento de los ingresos ordinarios y, en algunos casos, la cantidad de los ingresos ordinarios reconocidos por las entidades que mantengan sus libros y registros según los US GAAP o los IFRS. Esos cambios también pueden afectar los ingresos sujetos a impuestos. Por lo tanto, será importante que los profesionales de impuestos entiendan las implicaciones detalladas de la presentación de reportes financieros del nuevo estándar de ingresos ordinarios de manera que puedan analizar las ramificaciones tributarias y facilitar la selección de cualesquiera métodos de contabilidad tributaria alternativos que puedan estar disponibles.

Si un cambio en un método de contabilidad tributaria es ventajoso o conveniente (incluyendo las circunstancias en las cuales el método del libro históricamente haya sido usado), el contribuyente muy probablemente estará requerido a obtener aprobación de las autoridades tributarias relevantes para usar el método. Similares requerimientos pueden surgir en las jurisdicciones extranjeras que mantengan registros estatutarios de contabilidad según los US GAAP o los IFRS. Adicional mantenimiento de registros también será requerido cuando para propósitos tributarios a las entidades no se les permita usar el método de reconocimiento de ingresos ordinarios de la ASU.

Pensándolo bien



Muchas compañías de tecnología tienen saldos importantes de ingresos ordinarios diferidos a menudo, en parte, a causa de una incapacidad para establecer la VSOE del valor razonable. Tal y como se discute en [Eliminación de la VSOE del requerimiento del valor razonable para los acuerdos de software](#), esas compañías probablemente experimentarán una aceleración de los ingresos ordinarios para propósitos de los PCGA a partir de la adopción de la ASU. En ausencia de estrategias de planeación tributaria, esto concurrentemente originará aceleración tributaria.

Además, cualquier cambio en el tratamiento PCGA de los ingresos ordinarios diferidos también resultará, en la mayoría de casos, en un cambio en el método de contabilidad tributaria para los ingresos ordinarios. Simplemente escoger seguir los PCGA no elimina la necesidad de cambio del método de contabilidad tributaria con el Internal Revenue Service.

Además, la ASU requiere que la entidad estime la consideración variable e incluya la consideración variable en el precio de transacción en la extensión en que sea probable que no ocurrirá una reversa importante en la cantidad de los ingresos ordinarios reconocidos. La consideración variable puede incluir descuentos, rebajas, devoluciones, créditos, concesiones de precio, incentivos, bonos de desempeño, sanciones, u otros elementos similares. La cantidad de consideración prometida también tiene que ser ajustada por los efectos del valor del dinero en el tiempo si el contrato contiene un componente de financiación importante.

En contraste, los ingresos ordinarios contingentes o variables no son reconocidos según los principios generales de los ingresos federales de los Estados Unidos hasta tanto las cantidades sean fijas y determinables. Por consiguiente, se requiere un ajuste de libros-a-impuestos.

Procesos de contabilidad y controles internos

Para cumplir con los nuevos requerimientos de contabilidad y revelación de la ASU, las entidades de tecnología tendrán que obtener y hacerle seguimiento a información que previamente puedan no haber monitoreado. Los sistemas y procesos asociados con tal información pueden necesitar ser modificados para respaldar la captura de elementos adicionales de datos que actualmente puedan no estar respaldados por los sistemas heredados. Además, para asegurar la efectividad de los controles internos sobre la información financiera, la administración deseará valorar si debe revisar los controles existentes, e implementar adicionales. Al valorar el efecto de la aplicación de la ASU en sistemas, procesos, y controles internos, las entidades de tecnología pueden necesitar analizar de manera crítica los efectos de la implementación de los requerimientos de la ASU mediante considerar preguntas tales como las siguientes:

- ¿Qué procesos las compañías necesitarán implementar para identificar todos los bienes y servicios en un contrato con un cliente?
- ¿Cómo las entidades estimarán el precio de venta independiente para los contratos que involucran múltiples bienes o servicios?
- ¿Cómo las entidades asegurarán la consistencia de los juicios en la identificación de las obligaciones de desempeño, la estimación de precios de venta independientes, y la medición del progreso hacia la terminación?
- ¿Qué sistemas, procesos, y controles son necesarios para estimar confiablemente la consideración variable y determinar si es probable la reversa de ingresos ordinarios en el futuro?
- ¿Las entidades necesitarán nuevos procesos y controles para identificar y capitalizar los costos del contrato que serían considerados incrementales?
- ¿Las entidades necesitarán implementar nuevos procesos y controles para periódicamente revisar los costos del contrato y probar por recuperabilidad o deterioro las cantidades capitalizadas?
- ¿Cuándo deben ser diseñados e implementados nuevos políticas y procedimientos?

Uso incrementado del juicio

La administración necesitará ejercer juicio importante en la aplicación de ciertos aspectos de los requerimientos de la ASU, incluyendo los relacionados con la identificación de obligaciones de desempeño, estimación de consideración variable, y asignación de ingresos ordinarios a cada obligación de desempeño. Es importante que las entidades de tecnología consideren cómo el nuevo estándar de ingresos ordinarios les aplica de manera que puedan prepararse para cualesquier cambios en los patrones de reconocimiento de los ingresos ordinarios.

Contactos

Si usted tiene preguntas acerca de esta publicación, por favor contacte a los siguientes profesionales de industria, de Deloitte:

Mohana Dissanayake
Managing Partner — U.S. Technology
Industry (Audit)
Deloitte & Touche LLP
+1 408 704 4530
mdissanayake@deloitte.com

Chris Chiriatti
National Office — Audit Managing Director
Deloitte & Touche LLP
+1 203 761 3039
cchiriatti@deloitte.com

Joe Talley
Partner — Technology Professional
Practice Director
Deloitte & Touche LLP
+1 408 704 2780
jtalley@deloitte.com

Bernie De Jager
Partner
Deloitte & Touche LLP
+1 415 783 4739
bdejager@deloitte.com

Suscripciones

No se pierda ninguna edición! Regístrate para recibir **Spotlight** y otras publicaciones mediante ir a www.deloitte.com/us/subscriptions. Las publicaciones que correspondan a su industria (o industrias) seleccionada, junto con cualesquier otras publicaciones o webcasts de Deloitte que usted escoja, les serán enviadas a usted por correo electrónico.

Dbriefs para ejecutivos financieros

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

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

Dbriefs también proporciona una manera conveniente y flexible para ganar créditos de CPE – directo en su escritorio. [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!

La serie **Spotlight** es preparada por miembros del National Office de Deloitte. Las nuevas ediciones de la serie son publicadas 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 © 2017 Deloitte Development LLC. Reservados todos los derechos.
Miembro de Deloitte Touche Tohmatsu Limited.

Esta es una traducción al español de la versión oficial en inglés de **Technology Spotlight - March 2017**
- **The Future of Revenue Recognition** – 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.