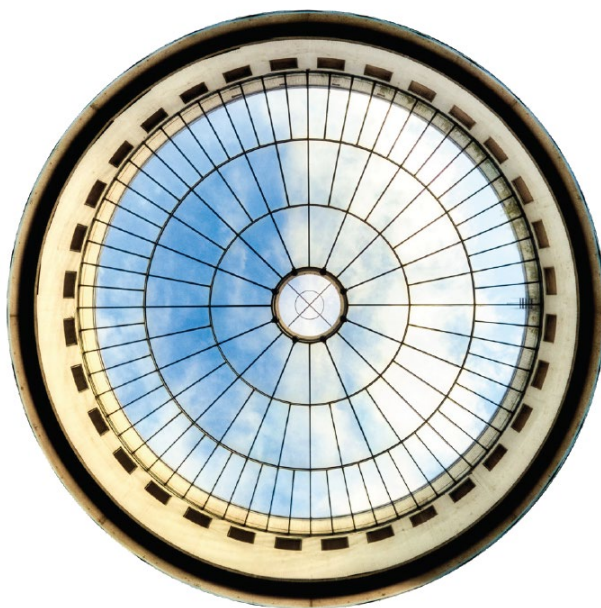




En este número

- [Antecedentes](#)
- [Determinaciones clave de la ASU 2019-08](#)
- [Transición y fecha efectiva](#)

FASB aclara la contabilidad para los pagos basados-en-acciones emitidos como incentivos de venta para clientes

Por Sean May, Sandie Kim, y Blair McCauley, Deloitte & Touche LLP

En noviembre 11, 2019, FASB emitió la [ASU 2019-08](#),¹ que aclara la contabilidad para los pagos basados-en-acciones emitidos como consideración por pagar a un cliente de acuerdo con la ASC 606.² Según la ASU, las entidades aplican la orientación contenida en la ASC 718 para medir y clasificar los pagos basados-en-acciones emitidos para un cliente que no sean en intercambio por un bien o servicio distinto (i.e., incentivos de venta basados-en-acciones).

Antecedentes

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

¹ FASB Accounting Standards Update (ASU) No. 2019-08, *Codification Improvements — Share-Based Consideration Payable to a Customer*.

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

³ FASB Accounting Standards Update No. 2018-07, *Improvements to Nonemployee Share-Based Payment Accounting*. Para una discusión de las determinaciones clave de la ASU 2018-07, vea [Sections 9.1 through 9.10](#) of Deloitte's [A Roadmap to Accounting for Share-Based Payment Awards](#).

Determinaciones clave de la ASU 2019-08

Según la ASU 2019-08, las entidades aplican la orientación contenida en la ASC 178 para medir y clasificar los incentivos de venta basados-en-acciones. De acuerdo con ello, usan una medida basada-en-el-valor-razonable para calcular tales incentivos en la fecha del otorgamiento, la cual es la fecha en la cual el otorgante (la entidad) y el otorgado (el cliente) alcanzan un entendimiento mutuo de los términos y condiciones clave de la consideración basada-en-acciones. El resultado es reflejado como una reducción de los ingresos ordinarios de acuerdo con la orientación contenida en la ASC 606 sobre la consideración por pagar a un cliente. Después del reconocimiento inicial, el reconocimiento y la clasificación de los incentivos de venta basados-en-acciones continúan sujetos a la ASC 718 a menos que (1) la recompensa sea subsiguientemente modificada cuando consolide el otorgamiento y (2) el otorgado ya no sea un cliente.

Alcance

La ASU 2019-08 aplica a los pagos basados-en-acciones otorgados junto con la venta de bienes y servicios para un cliente que no sean en intercambio por un bien o servicio distinto. Tal y como se observó arriba, las entidades aplican la ASC 718 solo para medir y clasificar los incentivos de venta basados-en-acciones, y reflejan la medición de tales incentivos como una reducción del precio de transacción y lo reconocen de acuerdo con la orientación contenida en la ASC 606 sobre la consideración por pagar a un cliente. Las entidades que reciban bienes o servicios distintos provenientes de un cliente deben contabilizar el pago basado-en-acciones de la misma manera como contabilizan otras compras provenientes de proveedores (i.e., mediante aplicar la orientación contenida en la ASC 718). Cualquier exceso de la medida basada-en-el-valor-razonable de la recompensa de pago basado-en-acciones sobre el valor razonable de los bienes o servicios distintos recibidos debe ser reflejada como una reducción del precio de transacción y reconocida de acuerdo con la orientación contenida en la ASC 606 sobre la consideración por pagar a un cliente.



Conectando los puntos

Las enmiendas de la ASU aplican a los incentivos de venta basados-en-acciones emitidos a clientes según la ASC 606 y por consiguiente no abordan de manera directa incentivos similares basados-en-patrimonio emitidos por un arrendador a un arrendatario según la ASC 840 o la ASC 842.⁴

Medición inicial

La ASU aclara que los incentivos de venta basados-en-acciones son reflejados como una reducción en el precio de la transacción con base en la medida basada-en-el-valor-razonable a la fecha del otorgamiento de acuerdo con la ASC 718 (tanto para las recompensas clasificadas como patrimonio como para las clasificadas como pasivo). Además, los incentivos de venta basados-en-acciones pueden contener condiciones de consolidación del otorgamiento (i.e., condiciones de servicio o desempeño que tengan que ser satisfechas por el cliente para que consoliden el otorgamiento en una recompensa) o condiciones que afecten factores diferentes a la consolidación del otorgamiento de una recompensa (e.g., condiciones de mercado, condiciones de servicio o desempeño que afecten factores diferentes a la consolidación del otorgamiento o a la ejercitabilidad, un "otras" condiciones que no satisfagan la definición de una condición de servicio, desempeño, o mercado). Según la ASU, las condiciones que tanto consoliden el otorgamiento como que no consoliden el otorgamiento deben ser evaluadas de acuerdo con la ASC 718, que especifica que las condiciones de consolidación del otorgamiento, a diferencia de las condiciones que no consoliden el otorgamiento, no son factorizadas directamente en la medida basada-en-el-valor-razonable de la recompensa. Por consiguiente, la cantidad reconocida como un incentivo de venta basado-en-acciones (1) reflejaría el desempeño actual de cualquier condición de consolidación del otorgamiento y (2) incorporarían en su medición cualesquiera condiciones que no consoliden el otorgamiento.



Conectando los puntos

Según la ASU 2019-08, la entidad está requerida a usar el juicio cuando determine si una condición que consolide el otorgamiento, relacionada con un incentivo de venta basado-en-acciones, es una condición de servicio o una condición de desempeño.

El reconocimiento de un incentivo de venta basado-en-acciones con una condición de servicio que afecte la consolidación del otorgamiento dependerá de la política de contabilidad de la entidad para la pérdida de las recompensas de pago basado-en-acciones de no-empleados. Por ejemplo, si la entidad elige estimar la pérdida del otorgamiento, basa su estimado del incentivo de venta basado-en-acciones en el resultado probable para las condiciones tanto de servicio como de desempeño. Sin embargo, si la entidad elige reconocer la pérdida del otorgamiento cuando ella ocurre, refleja todo el incentivo basado-en-acciones con una condición de servicio, que afecta

⁴ Vea el párrafo BC17 de la ASU 2019-08.

la consolidación del otorgamiento, en el precio de transacción a menos que se pierda la recompensa.

Muchos incentivos de venta basados-en-acciones incluyen condiciones que están vinculadas a niveles de compra del cliente (o a compras restantes de un cliente por un período especificado). Nosotros consideramos que tales condiciones son similares a las condiciones de servicio.

Ejemplo 1 – Incentivos de venta basados-en-acciones emitidos por cada compra

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

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

El valor razonable de las acciones comunes de A es \$1,000 por acción en enero 1, 20X1, y es apreciado durante 20X1 tal y como sigue:

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

La Entidad A, que ha adoptado la ASC 606 y la ASU 2018-07, concluye que los términos del MSA son suficientes para establecer la fecha del otorgamiento para el incentivo de venta basado-en-acciones de acuerdo con la orientación contenida en la ASC 718. Según la ASU 2019-08, A mide el incentivo de venta basado-en-acciones emitido a B en enero 1, 20X1, porque existe una fecha de otorgamiento para el incentivo de venta basado-en-acciones de acuerdo con los criterios contenidos en la ASC 718. Por cada widget vendido por separado, A reconocerá por lo tanto ingresos ordinarios reducidos por valor razonable de la medida basada-en-el-valor-razonable a la fecha de otorgamiento del incentivo de venta basado-en-acciones de \$500 (500 acciones x \$1), medido a enero 1, 20X1. De acuerdo con ello, A reconocerá los siguientes ingresos ordinarios durante 20X1:

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

Ejemplo 1 – Incentivos de venta basados-en-acciones emitidos por cada compra (Continuación)

La Entidad A clasificará el incentivo de venta basado-en-acciones de acuerdo con la orientación contenida en la ASC 718. De igual manera, A continuará aplicando la ASC 718 para clasificar y medir el incentivo de venta basado-en-acciones a menos que subsiguientemente sea modificado cuando consolide su otorgamiento y B ya no sea un cliente. Si bien después del otorgamiento hay cambios a la medida basada-en-el-valor razonable de las acciones comunes, si la recompensa permanece dentro del alcance de la ASC 718 y no es modificada, no hay efecto contable para esos cambios porque la fecha de medición de una recompensa clasificada-como-patrimonio es la fecha del otorgamiento.

Ejemplo 2 – Incentivo de venta basado-en-acciones contingente de compras acumuladas

Asuma los mismos hechos del Ejemplo 1, excepto que B ganará 1,000 acciones comunes de A cuando compre cinco widgets dentro de un año después de la ejecución del MSA. La Entidad A concluye que el incentivo de venta basado-en-acciones incluye una condición de servicio y aplica su elección de política según la ASC 718-10-35-1D para las recompensas de pago basado-en-acciones a no-empleados para reconocer las pérdidas de los otorgamientos cuando ocurren. La Entidad A calcula la reducción en el precio de la transacción como \$1,000 (1,000 acciones x \$1 medida basada-en-el-valor-razonable a la fecha del otorgamiento), que A reconocerá con los ingresos ordinarios relacionados. Si al final de 20X1 B ha comprado cinco o más widgets, no hay efecto en el total de la reducción en el precio de la transacción. En contraste, si al final de 20X1 B ha comprado menos de cinco widgets y por consiguiente pierde el incentivo de venta basado-en-acciones, A reversará la porción de los \$1,000 que previamente registró como reducción de ingresos ordinarios.

Si bien las condiciones de consolidación del otorgamiento y de no-consolidación del otorgamiento no están sujetas a la orientación sobre la consideración variable contenida en la ASC 606, tal orientación todavía podría ser aplicable en ciertas circunstancias. Por ejemplo, la entidad aplicaría la ASC 606-10-32-7 y estimaría la medida basada-en-el-valor-razonable del instrumento de patrimonio antes de la fecha del otorgamiento cuando la fecha del otorgamiento no haya sido establecida, pero (1) el cliente tenga una expectativa válida de que el incentivo de venta basado-en-acciones será emitido (e.g., a causa de la historia de la entidad de emitir incentivos de venta basados-en-acciones o sus negociaciones continuas relacionadas con la emisión del incentivo de venta basado-en-acciones para el cual los términos del instrumento todavía no hayan sido finalizados) o (2) otros hechos y circunstancias señalan que la entidad tiene la intención de emitir un incentivo de venta basado-en-acciones. En el período en el cual la fecha del otorgamiento es establecida, la entidad ajusta el precio de transacción por el efecto acumulado de calcular la medida basada-en-el-valor-razonable en la fecha del otorgamiento. Este tratamiento es similar a la contabilidad aplicada cuando la fecha de inicio del servicio precede a la fecha del otorgamiento para las recompensas a empleados.⁵ Por ejemplo, la entidad podría entrar en un contrato de ingresos ordinarios con un cliente por la compra de bienes o servicios mientras negocia un incentivo de venta basado-en-acciones con ese cliente. Si la fecha del otorgamiento no ha sido establecida para esa recompensa porque los términos todavía están siendo negociados, la entidad estaría requerida a estimar la medida basada-en-el-valor-razonable de la recompensa y reflejar ese estimado (o una porción del estimado) como una reducción del precio de transacción. Ese estimado será ajustado en cada período de presentación de reporte hasta que la fecha del otorgamiento haya sido establecida.

Clasificación

Tal y como se discutió arriba, la clasificación de los incentivos de venta basados-en-acciones está sujeta a la orientación contenida en la ASC 718. Por consiguiente, la entidad aplica la ASC 718-10-25-6 hasta 25-19A para determinar si la recompensa es clasificada como patrimonio o como un pasivo. Tal y como en el caso de otras recompensas para no-empleados, si (1) la recompensa es subsiguientemente modificada cuando consolide el otorgamiento y (2) el otorgado ya no es un cliente, la recompensa se vuelve sujeta a otros US GAAP (e.g., ASC 480, ASC 815) a menos que la modificación se realice en conjunto con una reestructuración de patrimonio que satisfagan ciertas condiciones.⁶

⁵ Vea ASC 718-10-55-108 hasta 55-115.

⁶ Vea ASC 710-10-35-10.

Medición y presentación subsiguiente

Según la ASU 2019-08, los incentivos de venta basados-en-acciones se miden en la fecha del otorgamiento (para los pagos tanto clasificados-como-patrimonio como para los clasificados-como-pasivo) de acuerdo con la orientación contenida en la ASC 718. Además, según la ASC 718, las recompensas clasificadas-como-patrimonio no son re-medidas, mientras que las recompensas clasificadas-como-pasivo son re-medidas hasta la liquidación.

Además, dado que las condiciones tanto de consolidación del otorgamiento como de no-consolidación del otorgamiento deben ser evaluadas según la ASC 718, el cambio en el resultado probable o actual de una condición de servicio o de desempeño que resulte en un cambio en la medición de la recompensa debe ser reflejado como un cambio en el precio de transacción.⁷ Si un estimado es requerido, la entidad debe estimar el total de la medida basada-en-el-valor-razonable del incentivo de venta (e.g., mediante determinar el número de instrumentos de patrimonio que estará obligada a emitir) y actualizar esa cantidad hasta que la recompensa en últimas consolide el otorgamiento o sea perdida.

En contraste, cualesquiera cambios en la medición que sean debidos a la forma de consideración no son reflejados como cambios al precio de transacción, sino que en lugar de ello son presentados en otro lugar en el estado de ingresos. Esto incluye los cambios a la medida basada-en-el-valor-razonable de las recompensas clasificadas-como-pasivo que no estén relacionadas con condiciones de servicio o de desempeño. Si tales cambios no son debidos a la forma de consideración (i.e., cambios en el resultado probable o actual de una condición de servicio o de desempeño), son reflejados como cambios al precio de transacción con base en la medida basada-en-el-valor razonable a la fecha del otorgamiento de las recompensas.



Conectando los puntos

Si bien la ASU establece en la ASC 606-10-32-25A que los cambios subsiguientes en la medición debidos a la forma de la consideración no deben ser incluidos en el precio de transacción (i.e., no deben ser presentados como un ajuste a los ingresos ordinarios), no especifica dónde tales cambios deben ser reflejados en el estado de ingresos. Por consiguiente, la entidad usaría juicio para determinar la presentación apropiada en tales circunstancias.

Pagos basados-en-acciones clasificados-como-patrimonio

La ASC 718 requiere que las entidades midan las recompensas de pago basado-en-acciones clasificados-como-patrimonio en la fecha del otorgamiento y lo las re-midan a menos que las recompensas sean modificadas. Las entidades deben determinar la medida basada-en-el-valor-razonable a la fecha del otorgamiento de la recompensa con base en los resultados probables o actuales de cualesquiera condiciones de servicio o desempeño (sea que consoliden o no el otorgamiento). Los resultados probable o actual son re-medidos en cada período de presentación de reporte, y la medición final de la recompensa asociada con los resultados últimos de esas condiciones serán reflejados como una reducción del precio de transacción. Por consiguiente, cualesquiera cambios al total de la medición del incentivo de venta basado-en-acciones no sería atribuible a la forma de consideración y deben ser reconocidos como un cambio al precio de transacción.

Ejemplo 3 – Incentivos de venta basados-en-acciones que incluyen condiciones tanto de servicio como de desempeño

En enero 1, 20X1, la Entidad A vende 10,000 unidades del Producto X al Cliente B, un minorista, por \$10 cada una (resultando en un total del valor de venta por \$100,000). Asuma que la Entidad A ha adoptado la ASU 2018-07. Asuma que la Entidad A ha adoptado la ASU 2018-07 y ha elegido estimar las pérdidas de otorgamiento de las recompensas de pago basado-en-acciones de no-empleados. El acuerdo está dentro del alcance de la ASC 606.

⁷ Si la entidad ha elegido como política de contabilidad reconocer los efectos de las pérdidas de otorgamiento para las recompensas de pago basado-en-acciones para no-empleados cuando ellas ocurran, no debe valorar el resultado probable de una condición de servicio que afecte la consolidación del otorgamiento de la recompensa. En lugar de ello incluiría todo el incentivo de venta basado-en-acciones en el precio de transacción a menos que el incentivo se pierda.

Ejemplo 3 – Incentivos de venta basados-en-acciones que incluyen condiciones tanto de servicio como de desempeño (Continuación)

Como parte del acuerdo, B promete desplegar el Producto X en una ubicación favorable en su almacén para fomentar las ventas del Producto X al consumidor final. En retorno por la ubicación favorable en-el-almacén del Producto X, A le otorga a B 1,000 garantías clasificadas-como-patrimonio que no han consolidado el otorgamiento, de acciones comunes de A. las garantías tienen un término de cinco años y una medida basada-en-el-valor-razonable a la fecha del otorgamiento (tal y como es calculada según la ASC 718) de \$7 (resultando en una medida total basada-en-el-valor-razonable a la fecha de otorgamiento de \$7,000). Las garantías consolidan el otorgamiento si B despliega el Producto X en la ubicación favorable durante un año. Además, para proteger a los accionistas de A ante la dilución si A experimenta pobres resultados financieros, las garantías consolidarán el otorgamiento solo si A logra un objetivo de EBITDA especificado durante el período de un año de consolidación del otorgamiento.

La Entidad A determina lo siguiente:

- La fecha de otorgamiento establecida para las garantías es enero 1, 20X1.
- El requerimiento para proporcionar ubicación favorable en-el-almacén del Producto X por un año es una condición de servicio, y el objetivo especificado de EBITDA es una condición de desempeño.
- A la fecha de otorgamiento de las garantías, A estima que es probable que las garantías consolidarán el otorgamiento según las condiciones de servicio y desempeño.
- El beneficio recibido de B (i.e., ubicación favorable en-el-almacén del Producto X) en intercambio por las garantías no representa un bien o servicio distinto.

Con base en las anteriores determinaciones, A concluye que las garantías deben ser reconocidas como una reducción del precio de transacción por su venta del Producto X a B (i.e., las garantías representan un incentivo de venta basado-en-acciones). Para calcular la cantidad de esa reducción, A considera que es probable que las condiciones de servicio y desempeño serán satisfechas. Por consiguiente, en enero 1, 20X1, A reduce el precio de transacción por su venta del Producto X a B por \$7,000. Si A determina que el incentivo de venta basado-en-acciones está asociado con los ingresos ordinarios provenientes de la venta de 10,000 unidades del Producto X, los ingresos ordinarios netos por esas unidades serán \$93,000 (\$100,000 - \$7,000). La reducción en el precio de transacción sería reversada y reflejada como un incremento en el precio de transacción en un subsiguiente período de presentación de reporte si las recompensas no consolidan el otorgamiento o si se vuelve probable que las garantías no consolidarán el otorgamiento.

Ejemplo 4 – Incentivo de venta basado-en-acciones que incluye una condición de desempeño que afecta la cantidad de las recompensas (condición de no-consolidación del otorgamiento)

Asuma los mismos hechos del Ejemplo 3, excepto que, en este caso, la condición de desempeño afecta la cantidad de las recompensas ganadas en lugar de su consolidación del otorgamiento, y el objetivo mínimo y máximo de las recompensas puede ser ganados dependiendo del nivel del objetivo de EBITDA logrado. La tabla que aparece adelante muestra la cantidad de las recompensas que pueden ser ganadas, así como también la medida resultante basada-en-el-valor-razonable a la fecha del otorgamiento de las garantías, dependiendo del logro relativo del desempeño.

Nivel de objetivo de EBITDA logrado	Cantidad de las garantías	Medida basada-en-el-valor-razonable a la fecha del otorgamiento de las garantías
50% (mínimo)	500	\$ 3,500
100% (objetivo)	1,000	\$ 7,000
150% (máximo)	1,500	\$ 10,500

La Entidad A determina lo siguiente:

- La fecha del otorgamiento establecida para las garantías es enero 1, 20X1.
- El requerimiento para proporcionar ubicación favorable en-el-almacén del Producto X por un año es una condición de servicio, y el objetivo de EBITDA especificado es una condición de desempeño.
- A la fecha del otorgamiento de las garantías, A estima que es probable que las garantías consolidarán el otorgamiento según la condición de servicio y que 1,000 garantías serán emitidas (de acuerdo con el nivel objetivo) con base en el resultado probable de la condición de desempeño.
- El beneficio recibido de B (i.e., ubicación favorable en-el-almacén del producto X) en intercambio por las garantías no representa un bien o servicio distinto.

Ejemplo 4 – Incentivo de venta basado-en-acciones que incluye una condición de desempeño que afecta la cantidad de las recompensas (condición de no-consolidación del otorgamiento)

Con base en las anteriores determinaciones, A concluye que las garantías deben ser reconocidas como una reducción del precio de transacción por su venta del Producto X a B (i.e., las garantías representan un incentivo de venta basado-en-acciones). Para calcular la cantidad de esa reducción, A considera que es probable que la condición de servicio será satisfecha y que la condición del objetivo de desempeño resultante en la emisión de 1,000 garantías será satisfecha. Por consiguiente, en enero 1, 20X1, A reduce el precio de transacción por su venta del Producto X a B por \$7,000. Si A determina que el incentivo de venta basado-en-acciones está asociado con los ingresos ordinarios provenientes de la venta de 10,000 unidades del Producto X, los ingresos netos por esas unidades serán \$93,000 (\$100,000 - \$7,000). La reducción en el precio de la transacción será reversada y reflejada como un incremento en el precio de la transacción en un período subsiguiente de presentación de reporte si las garantías no consolidan el otorgamiento o si se vuelve probable que las garantías no consolidarán el otorgamiento según la condición de servicio.

Además, A reflejaría como un ajuste al precio de la transacción el cambio subsiguiente en la medición de las garantías con base en el resultado esperado o en el resultado actual de la condición de desempeño. Por ejemplo, si A determina en un subsiguiente período de presentación de reporte que el resultado probable es que el 150 del objetivo de EBITDA será logrado, lo cual resultaría en un total de la medición basada-en-el-valor-razonable a la fecha del otorgamiento de \$10,500, A ajustaría el precio de la transacción para reflejar la medida revisada basada-en-el-valor-razonable a la fecha del otorgamiento de las garantías (i.e., de \$7,000 a \$10,500) y registraría ingresos netos de \$89,500 por el Producto X. La reducción final en el precio de la transacción se basaría en la medida basada-en-el-valor-razonable a la fecha del otorgamiento del resultado último logrado por las condiciones tanto de servicio como de desempeño.

Pagos basados-en-acciones clasificados-como-pasivo

Según la ASC 718, las recompensas de pago basado-en-acciones clasificado-como-pasivo tienen que ser re-medidas al final de cada período de presentación de reporte hasta la liquidación. Sin embargo, la ASU 2019-08 requiere que las entidades reflejen solo la medida basada-en-el-valor-razonable a la fecha del otorgamiento del incentivo de venta basado-en-acciones clasificado-como-pasivo como una reducción de los ingresos ordinarios de acuerdo con la ASC 606. Cualesquiera cambios a la medición del incentivo de venta basado-en-acciones después de la fecha del otorgamiento que sean atribuibles a la forma de la consideración (i.e., no debidos al desempeño probable o actual de cualesquiera condiciones de servicio o desempeño) serían reflejados en otro lugar en el estado de ingresos. Por consiguiente, si bien las entidades estarían requeridas a remedir los incentivos de venta basado-en-acciones clasificado-como-pasivo al final de cada período de presentación de reportes hasta la liquidación, ellos no serían reflejados como un ajuste a ingresos ordinarios subsiguiente a los cambios en la medida basada-en-el-valor-razonable que sean atribuibles a la forma de la consideración.



Conectando los puntos

Según la ASC 718, a la entidad que no es pública le está permitido usar un expediente práctico para medir al valor intrínseco todas las recompensas de pago basado-en-acciones clasificadas-como-pasivo, en lugar de la medida basada-en-el-valor-razonable. Este expediente práctico tiene que ser aplicado consistentemente para las recompensas tanto de empleados como de no-empleados. Sin embargo, según la ASU, la medición inicial y subsiguiente que la entidad que no es pública hace de sus incentivos de venta basados-en-acciones clasificados-como-pasivo debe ser calculada a la medida basada-en-el-valor razonable incluso cuando la entidad haga la elección de la medición del valor intrínseco para otras recompensas clasificadas-como-pasivo que estén dentro del alcance de la ASC 718.⁸

⁸ La ASU 718 incluye otros expedientes prácticos para que las entidades que no son públicas los usen en la medición de las recompensas de pago-basado-en-acciones. Por ejemplo, tales entidades pueden usar el valor calculado o un enfoque simplificado para determinar el término esperado para las opciones e instrumentos similares. Sin embargo, no pueden elegir medir a valor intrínseco los incentivos de venta basados-en-acciones clasificados-como-pasivo. Para más información acerca de los expedientes prácticos relacionados-con-la-medición disponibles para entidades que no son públicas, vea la [Section 4.13 de A Roadmap to Accounting for Share-Based Payment Awards](#), de Deloitte.

Ejemplo 5 – Incentivos de venta basados-en-acciones clasificados-como-pasivo

Asuma los mismos hechos del Ejemplo 5 excepto que en lugar de garantías clasificadas-como-patrimonio, A le otorga a B 1,000 de derechos de apreciación de acciones [stock appreciation rights (SARs)] liquidados-en-efectivo que son clasificados como pasivo. La medida basada-en-el-valor-razonable a la fecha del otorgamiento es \$7 (resultando en un total de la medida basada-en-el-valor-razonable a la fecha del otorgamiento de \$7,000). En diciembre 31, 20X1, la medida basada-en-el-valor-razonable es \$9 (resultando en un total de la medida basada-en-el-valor-razonable de \$9,000). La Entidad A concluye que es probable que los SAR consolidarán el otorgamiento, y los SAR consolidan el otorgamiento, en diciembre 31, 20X1.

En enero 1, 20X1, A inicialmente mide y reduce su precio de transacción por su venta del Producto X al Cliente B por \$7,000 (para ingresos ordinarios netos de \$93,000). En diciembre 31, 20X1, la medición subsiguiente de la recompensa es \$9,000. Esto representa un cambio en la medición de la recompensa después de la fecha del otorgamiento que es atribuible a la forma de consideración (cambios en la medida basada-en-el-valor-razonable de la recompensa de pago basado-en-acciones clasificado-como-pasivo que no estén relacionado con un cambio en condiciones de servicio o de desempeño). Por consiguiente, A no revisa su estimado del precio de transacción; más aún, A refleja el cambio de \$2,000 en otro lugar en el estado de ingresos.

Reconocimiento

La entidad aplica la ASC 718 solo a la medición y clasificación de los incentivos de venta basados-en-acciones. Para reconocer y presentar tales incentivos, la entidad debe aplicar la orientación contenida en la ASC 606 sobre la consideración por pagar a un cliente.

Por ejemplo, según la ASC 606-10-32-27, la entidad reconocería la medida basada-en-el-valor-razonable a la fecha del otorgamiento de los incentivos de venta basados-en-acciones como una reducción de los ingresos ordinarios cuando (o como) ocurra el último de cualquiera de los eventos siguientes:

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

De acuerdo con la anterior orientación, la entidad típicamente reconocerá el incentivo de venta basado-en-acciones como una reducción de los ingresos ordinarios cuando, o como, la entidad reconoce ingresos ordinarios por la transferencia al cliente de los bienes o servicios relacionados.⁹ Dado que la consolidación del otorgamiento de los incentivos de venta basados-en-acciones pueden no estar alineados con el reconocimiento de los ingresos ordinarios para la transferencia al cliente de los bienes o servicios relacionados, la entidad necesitará usar juicio en esas circunstancias para determinar cuáles son los bienes y servicios “relacionados.”

Para orientación adicional sobre la determinación de cuándo reconocer ingresos ordinarios, vea el [Chapter 8](#), de [A Roadmap to Applying the New Revenue Recognition Standard](#).¹⁰

Ejemplo 6 – Reconocimiento de incentivos de venta basados-en-acciones que han consolidado plenamente el otorgamiento

En enero 1, 20X1, la Entidad A ejecuta un MSA de un año para vender Producto X al Cliente B, un minorista, por \$10 por unidad. El MSA incluye términos y condiciones generales y también contiene un requerimiento mínimo de compra de 12,000 unidades (que establece derechos y obligaciones de cumplimiento forzoso por la vía de la ley asociados con el contrato de ingresos ordinarios), resultando en un compromiso mínimo total de \$120,000. La Entidad A ha adoptado la ASU 2018-07, y el acuerdo está dentro del alcance de la ASC 606.

Como incentivo para que B acuerde el compromiso mínimo de compra, A le otorga a B 1,000 acciones clasificadas-como-patrimonio de acciones comunes de A, que han consolidado plenamente el otorgamiento. Las acciones tienen una medida basada-en-el-valor-razonable a la fecha del otorgamiento de \$10 (resultando en un total de la medida basada-en-el-valor-razonable a la fecha del otorgamiento de \$10,000). Los términos del contrato son suficientes para establecer la fecha del otorgamiento de enero 1, 20X1, para las acciones.

⁹ Tal y como se discutió en la sección [Medición inicial](#) arriba, puede haber circunstancias en las cuales la fecha del otorgamiento no ha sido establecida pero el cliente tiene una expectativa válida de que la consideración basada-en-acciones será emitida. En tales circunstancias, la entidad debe aplicar la orientación sobre consideración variable contenida en la ASC 606-10-32-7 y estimar la medida basada-en-el-valor-razonable del instrumento de patrimonio antes de la fecha del otorgamiento.

¹⁰ Vea la [Section 6.5](#) de [A Roadmap to Applying the New Revenue Recognition Standard](#), de Deloitte, para orientación adicional sobre la medición y el reconocimiento de la consideración por pagar a un cliente.

Ejemplo 6 – Reconocimiento de incentivos de venta basados-en-acciones que han consolidado plenamente el otorgamiento (Continuación)

La Entidad A concluye que no recibe un bien o servicio distinto en intercambio por las acciones de y por consiguiente determina que debe contabilizar las acciones como una reducción del precio de transacción por su venta del Producto X (i.e., las acciones representan un incentivo de venta basado-en-acciones): Además, A determina que el otorgamiento anticipado del incentivo de venta basado-en-acciones que ha consolidado plenamente el otorgamiento, con una medida basada-en-el-valor-razonable a la fecha del otorgamiento de \$10,000 satisface la definición de un activo.¹¹ La Entidad A también determina que el incentivo de venta basado-en-acciones está solamente relacionado con las 12,000 unidades del Producto X en el contrato inicial con base en su mejor estimado de la cantidad probable de unidades que se espera B compre.

La Entidad A mide y clasifica las acciones de acuerdo con la ASC 718 y reconoce ingresos ordinarios (y la reducción de ingresos ordinarios) para el incentivo de venta basado-en-acciones por pagar de acuerdo con la ASC 606. Dado que determinó que el incentivo de venta basado-en-acciones que ha consolidado plenamente el otorgamiento, entregado por anticipado, satisface la definición de un activo, A reconoce un activo y el crédito correspondiente a patrimonio con base en la medida basada-en-el-valor-razonable a la fecha del otorgamiento de \$10,000. El precio neto de transacción es \$110,000 (\$120,000 - \$10,000), y A subsiguientemente amortiza el activo como una reducción de ingresos ordinarios cuando los bienes o servicios relacionados son proporcionados al cliente (i.e., cuando el control de las 12,000 unidades del Producto X se le transfieren al cliente, con ingresos ordinarios netos de aproximadamente \$9 por unidad).

Revelación

FASB decidió no establecer requerimientos específicos de revelación para los incentivos de venta basados-en-acciones dado que la ASC 606 y la ASC 718 ya proporcionan orientación sobre las revelaciones relacionadas con transacciones de ingresos ordinarios y acuerdos de pago basados-en-acciones. De acuerdo con ello, la entidad debe evaluar los requerimientos de revelación contenidos tanto en la ASC 606 y en la ASC 718 cuando otorgue a clientes incentivos de venta basados-en-acciones.¹²

Transición y fecha efectiva

Transición y revelación relacionada

La entidad adopta la ASU 2019-08 mediante la aplicación de las mismas determinaciones de transición contenidas en la ASU 2018-07. Si la entidad adopta la ASU 2019-08 en el mismo año fiscal en que adoptó la ASU 2018-07, debe aplicar las determinaciones de la ASU 2019-08 retrospectivamente para todos los períodos anteriores relevantes, comenzando con su fecha inicial de adopción de la ASU 2018-07. También debe hacer un ajuste de efecto acumulado a ganancias retenidas al comienzo del año fiscal en el cual adoptó la ASU 2018-07.

Si la entidad adopta la ASU 2019-08 en un año fiscal posterior al año fiscal en que adoptó la ASU 2018-07, debe elegir aplicar las determinaciones de la ASU 2019-08 de una de las siguientes maneras:

- Retrospectivamente para todos los períodos anteriores relevantes que comiencen con su fecha inicial de adopción de la ASU 2018-07, con un ajuste de efecto acumulado a ganancias retenidas al comienzo del año fiscal en el cual adoptó la ASU 2018-07 (i.e., usa el mismo método de transición usado por las entidades que la adoptan en el mismo año fiscal de su adopción de la ASU 2018-07).
- Sobre una base retrospectiva modificada, con un ajuste de efecto acumulado a ganancias retenidas al comienzo del año fiscal en el cual la adoptó.

¹¹ Vea [Q&A 6-35](#) en *A Roadmap to Applying the New Revenue Recognition Standard*, de Deloitte, para orientación sobre el reconocimiento de pagos anticipados hechos a clientes.

¹² Vea el paragraph BC18 de la ASU 2019-08.



Conectando los puntos

La ASU 2018-07 generalmente requiere que la entidad use un enfoque de transición retrospectivo modificado,¹³ con un ajuste de efecto acumulado a ganancias retenidas al comienzo del año fiscal, para todas (1) las recompensas a no-empleados clasificadas-como-pasivo que no hayan sido liquidadas a la fecha de la adopción y (2) las recompensas a no-empleados clasificadas-como-patrimonio para las cuales la fecha de medición no haya sido establecida a la fecha de la adopción. En la aplicación del enfoque de transición retrospectivo modificado:

- Las determinaciones de transición de la ASU 2018-07 no aplican a las recompensas clasificadas-como-patrimonio para las cuales la fecha de medición fue establecida antes de la fecha de adopción.
- La ASU 2018-07 requiere que las recompensas clasificadas-como-patrimonio (para las cuales la fecha de medición no haya sido establecida antes de la fecha de adopción) sean re-medidas con base en su medida basada-en-el-valor-razonable a la fecha de la adopción.
- La entidad aplica la orientación sobre las modificaciones de una recompensa desde la clasificación de pasivo hacia patrimonio (i.e., la recompensa de pasivo no-liquidada tal y como es medida en la fecha de adopción sería reclasificada como patrimonio) para determinar el ajuste de efecto acumulado a patrimonio para las recompensas no-liquidadas que actualmente estén clasificadas como un pasivo, pero que serán clasificadas como patrimonio según la ASU 2018-07.

En el primer período intermedio y en el año fiscal de la adopción de la ASU 2019-08, la entidad tiene que revelar lo siguiente:

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

Fecha efectiva

Para las entidades de negocio públicas, las enmiendas contenidas en la ASU 2019-08 son efectivas para los años fiscales que comiencen después de diciembre 15, 2019, incluyendo los períodos intermedios consiguientes.

Para todas las entidades que hayan adoptado la ASU 2018-07, las enmiendas son efectivas para los años fiscales que comiencen después de diciembre 15, 2019, incluyendo los períodos intermedios consiguientes (la misma fecha de adopción que para las entidades de negocio públicas). Para todas las otras entidades que no adopten temprano la ASU 2018-07, las enmiendas son efectivas para los años fiscales que comiencen después de diciembre 15, 2019, y los períodos intermedios dentro de los años fiscales que comiencen después de diciembre 15, 2020 (la misma fecha de adopción contenida en la ASU 2018-07).

La adopción temprana es permitida para todas las entidades (incluyendo en un período intermedio), pero la adopción no puede ser antes que la fecha en la cual la entidad adopte la ASU 2018-07.

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

¹³ Si una entidad que no es pública cambia su cálculo de las recompensas a no-empleados desde una medida basada-en-el-valor-razonable hacia el valor calculado, la ASU 2018 requiere que use el enfoque retrospectivo.

Suscripciones

Si usted desea recibir *Heads Up* y otras publicaciones de contabilidad emitidas por el Accounting Standards and Communications Group, de Deloitte, por favor [regístrese en www.deloitte.com/us/subscriptions](http://www.deloitte.com/us/subscriptions).

Dbriefs para ejecutivos financieros

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

- Estrategia de negocios e impuestos
- Información financiera
- Contabilidad tributaria y provisiones
- Perspectivas del controlador
- Información financiera para impuestos
- Transacciones y eventos de negocio
- Orientando el valor de la empresa
- Gobierno, riesgo y cumplimiento

Dbriefs también proporciona una manera conveniente y flexible de ganar crédito de CPE – directo a su escritorio.

Suscripciones

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

DART y US GAAP Plus

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

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

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

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

Deloitte no será responsable por cualquier pérdida tenida por cualquier persona que 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 © 2019 Deloitte Development LLC. Reservados todos los derechos.

Esta es una traducción al español de la versión oficial en inglés de **Heads Up – Volume 26, Issue 22– November 13, 2019 - FASB Clarifies the Accounting for Share-Based Payments Issued as Sales Incentives to Customers** – Traducción realizada por Samuel A. Mantilla, asesor de investigación contable de Deloitte &Touche Ltda., Colombia.