



En este número

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

FASB propone mejoramientos a la contabilidad para los acuerdos de pago basado-en-acciones con no-empleados

Por Sandie Kim, Steve Barta, y Colin Kronmiller, Deloitte & Touche LLP

Antecedentes

En marzo 7, 2017, FASB emitió una [propuesta de ASU](#)¹ que simplificaría la contabilidad para los pagos basados-en-acción otorgados a no-empleados por bienes y servicios. Según la propuesta, la mayoría de la orientación sobre tales pagos a no-empleados estaría alineada con los requerimientos para los pagos basados-en-acciones otorgados a empleados.



Nota del editor

Mientras deliberaba su proyecto inicial de la iniciativa de simplificación² sobre la contabilidad del pago basado-en-acciones, la Junta decidió añadir un proyecto para abordar la contabilidad de los acuerdos de pago basado-en-acciones para no-empleados. La Junta determinó que se requería un proyecto separado de simplificación para el modelo de no-empleados dado que los mejoramientos a esa orientación podrían involucrar cambios más amplios y llevar más tiempo para completarlos que los contenidos en otros proyectos de simplificación.

¹ FASB Proposed Accounting Standards Update, *Improvements to Nonemployee Share-Based Payment Accounting*.

² La iniciativa de simplificación, de FASB, tiene la intención de reducir el costo y la complejidad de los actuales US GAAP al tiempo que mantiene o mejora la utilidad de la información relacionada del estado financiero. Como parte de la iniciativa, la Junta emitió en marzo de 2016 Accounting Standards Update No. 2016-09, *Improvements to Employee Share-Based Payment Accounting*, para simplificar varios aspectos de la contabilidad para los acuerdos de pago basado-en-acciones para empleados. En este *Heads Up*, se asume que la entidad ha adoptado la ASU 2016-09.

Actualmente, los acuerdos de pago basado-en-acciones con empleados son contabilizados según la ASC 718,³ mientras que los pagos basados-en-acciones para no-empleados, emitidos por bienes y servicios, son contabilizados según la ASC 505-50. La ASC 505-50 difiere de manera importante de la ASC 718. Las diferencias incluyen (pero no están limitadas a) la orientación sobre (1) la determinación de la fecha de medición (que generalmente es la fecha en la cual la medición de los pagos basados-en-acciones clasificados-como-patrimonio se vuelven fijos), (2) la contabilidad para las condiciones de desempeño, (3) la capacidad de una entidad que no es pública tiene para usar ciertos expedientes prácticos para la medición, y (4) la contabilidad para (incluyendo medición y clasificación) los pagos basados-en-acciones luego de la consolidación de la concesión. La ASU propuesta eliminaría la mayoría de las diferencias, tal y como se describe adelante.



Nota del editor

En las Bases para las Conclusiones de la propuesta, FASB discute la emisión de la orientación contenida en la ASC 505-50, señalando que las diferencias entre la contabilidad para las recompensas a empleados y a no-empleados originalmente se basó en "el punto de vista de que hay una diferencia fundamental entre la relación que los empleados y los no-empleados tienen con la entidad que otorga las recompensas." Sin embargo, la Junta concluyó que las recompensas otorgadas a los empleados son económicamente similares a las recompensas otorgadas a no-empleados y que por consiguiente no se justifican dos modelos de contabilidad diferentes.

Los comentarios sobre la propuesta de ASU son recibidos hasta junio 5, 2017. Para facilidad de referencia, las preguntas para quienes respondan, contenidas en la propuesta, son reimprimadas en el [apéndice](#) de este *Heads Up*.

Determinaciones clave de la ASU propuesta

Alcance

La ASU propuesta reemplaza la ASC 505-50 y amplía el alcance de la ASC 718 para incluir *todos* los acuerdos de pago basado-en-acciones relacionados con la adquisición de bienes y servicios provenientes tanto de no-empleados como de empleados. Como resultado, la mayoría de la orientación contenida en la ASC 718, incluyendo sus requerimientos relacionados con clasificación y medición, aplicarían a los acuerdos de pago basado-en-acciones con no-empleados.



Nota del editor

Actualmente, la ASC 505-50 proporciona orientación sobre la contabilidad para los acuerdos de pago basado-en-acciones con no-empleados emitidos por el otorgante y recibidos por el otorgado. Según la ASC 505-50, la contabilidad del otorgante es similar a la del otorgado (e.g., la determinación de la fecha de medición). Además de la contabilidad para los pagos basados-en-acciones con no-empleados por bienes y servicios, la ASC 505-50, proporciona orientación sobre la contabilidad del otorgante por los pagos basados-en-acciones emitidos como incentivos de venta para los clientes.

La entidad aplicaría la ASC 606 (una vez que sea adoptada) a los pagos basados-en-acciones recibidos por el vendedor de un cliente en una transacción de ingresos ordinarios así como también para los pagos basados-en-acciones que representen consideración por pagar a un cliente. Según la ASC 606-10-32-21, la entidad está requerida a estimar el valor razonable estimado de la consideración que no es en efectivo, incluyendo los pagos basados-en-acciones, al inicio del contrato. Además, la orientación contenida en la ASC 606-10-32-25 sobre la consideración por pagar a un cliente actualmente se refiere solo al efectivo y los elementos que puedan ser aplicados contra cantidades adeudadas por el cliente. Sin embargo, la ASU propuesta enmendaría esa orientación para incluir los instrumentos de patrimonio otorgados junto con la venta de bienes o servicios. De acuerdo con ello, la ASU propuesta

³ 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.

excluiría del alcance de la ASC 718 los pagos basados-en-acciones emitidos como incentivos de venta a los clientes.

Si bien el alcance de la ASC 718 sería ampliado para incluir los acuerdos de pago basado-en-acciones con no-empleados, la entidad aplicaría la orientación a los pagos basados-en-acciones con no-empleados solo si están relacionados con la adquisición de bienes y servicios "a ser usados o consumidos en las operaciones propias del otorgante."



Nota del editor

En las Bases para las Conclusiones, la Junta señaló que para que la entidad aplique la ASC 718, los bienes o servicios recibidos en intercambio por los pagos basados-en-acciones tienen que ser "usados o consumidos en las operaciones propias del otorgante y no es aplicable a los instrumentos otorgados esencialmente para obtener capital." Esta determinación fue incluida como una medida anti-abuso para impedir que las entidades estructuren una transacción de pago basada-en-acciones como medio para obtención de capital y contabilizarla según la ASC 718 (particularmente su orientación sobre la clasificación).

Fecha de medición

Uno de los cambios propuestos más importantes está relacionado con la determinación de la fecha de medición, la cual generalmente es la fecha en la cual la medición de los pagos basados-en-acciones clasificados-como-patrimonio se vuelven fijos. La ASU propuesta eliminaría la orientación contenida en la ASC 505-50 sobre la determinación de la fecha de medición para los acuerdos de pago basado-en-acciones con no-empleados. Más bien, para las recompensas clasificadas-como-patrimonio, la fecha de medición generalmente sería la fecha del otorgamiento.



Nota del editor

Según la ASC 505-50, la fecha de medición para los pagos basados-en-acciones con no-empleados son clasificados como patrimonio a la primera entre (1) la fecha a la cual el compromiso para el desempeño de la contraparte para ganar los instrumentos de patrimonio es alcanzado (el "compromiso de desempeño") o (2) la fecha a la cual el desempeño de la contraparte está completo. Para que el compromiso de desempeño sea alcanzado, tienen que existir "desincentivos suficientemente grandes para el no-desempeño" de manera que "sea probable el desempeño de la contraparte para ganar los instrumentos de patrimonio." En la práctica, el compromiso de desempeño a menudo no es alcanzado antes de completar el desempeño, lo cual demora la fecha de medición hasta que el desempeño esté completo (i.e., las recompensas del no-empleado son medidas o "marcadas al mercado" en cada período de presentación de reporte hasta que consolidan la concesión). Según la ASU propuesta, la medición de los pagos basados-en-acciones con no-empleados clasificados-como-patrimonio generalmente serían fijados en la fecha del otorgamiento, tal y como se define en la ASC 718. Esto podría tener un impacto importante en el costo reconocido por recompensas a no-empleados emitidas por bienes o servicios.

Condiciones para la consolidación de la concesión

Si bien la mayoría de recompensas para no-empleados son emitidas en intercambio por servicios, puede haber casos en los cuales tales recompensas son emitidas por bienes. De acuerdo con ello, la propuesta enmendaría la definición de "consolidación de la concesión" ["vest"] para incorporar las condiciones de consolidación de la concesión atadas a la entrega de bienes (además de servicios) y usaría el término "período de consolidación de la concesión a no-empleado" más que "período de servicio requerido" para describir el período en el cual los bienes o servicios requeridos del no-empleado son proporcionados.



Nota del editor

Cuando las recompensas para no-empleados son intercambiadas en una combinación de negocios, es importante que la entidad determine qué porción de las recompensas de reemplazo es atribuida a la "consolidación, de la concesión, antes de la

combinación" (y por consiguiente incluida en la consideración transferida) y qué porción es atribuida a la "consolidación, de la concesión, posterior a la combinación" (y por consiguiente reconocida en el período posterior a la combinación.

Además, según la ASC 718, las condiciones de servicio y desempeño son condiciones de la consolidación de la concesión, mientras que las condiciones de mercado están incorporadas en la medición basada-en-el-valor-razonable de los pagos basados-en-acciones. Según la ASU propuesta, esa orientación aplicaría también a las recompensas de no-empleados. Sin embargo, la ASU propuesta modificaría las definiciones de condiciones de servicio y desempeño para incorporar en ellas las características de las recompensas de no-empleados. De acuerdo con ello, la ASU propuesta ampliaría la definición de una condición de servicio para incluir "entrega de bienes o prestación de servicios de un no-empleado al otorgante durante el período de consolidación de la concesión" y la definición de una obligación de desempeño para incluir el "desempeño de la contraparte, si tal desempeño está de acuerdo con los términos de la recompensa y solamente se relaciona con las operaciones (o actividades) propias del otorgante."



Nota del editor

Si bien la ASC 505-50 proporciona orientación sobre las "condiciones de desempeño de la contraparte," no discute las condiciones de servicio. Sin embargo, al reconocer el costo de los bienes o servicios del no-empleado según la ASC 505-50, la entidad puede en la práctica tratar ciertas condiciones de consolidación de la concesión de la contraparte como condiciones de servicio si son más similares a las condiciones tipo-servicio que las condiciones de desempeño de la contraparte. Dado que las condiciones de consolidación de la concesión de las recompensas del no-empleado pueden no ser similares a las de las recompensas del empleado (e.g., empleo por un servicio especificado), la entidad tiene que usar juicio importante para determinar cuáles condiciones son más parecidas a las condiciones tipo-servicio y cuáles son más parecidas a las condiciones tipo-desempeño. Por ejemplo, las condiciones de consolidación de la concesión para ciertas recompensas de no-empleado pueden estar atadas a tareas y actividades específicas (e.g., promoción del producto de la entidad en un número definido de eventos) más que a la prestación del servicio por un período específico. En tales circunstancias, esas tareas y actividades específicas pueden representar condiciones tipo-servicio en lugar de condiciones de desempeño de la contraparte. El tratamiento contable de las condiciones de desempeño de la contraparte según la ASC 505-50, tal y como se discute adelante, es significativamente diferente del de las condiciones tipo-servicio.

Según la ASU propuesta, la entidad todavía necesitaría aplicar juicio al determinar si una condición de consolidación de la concesión de no-empleado es una condición de servicio o una condición de desempeño. Para satisfacer la definición de una condición de desempeño, el requerimiento de consolidación de la concesión tiene que estar relacionado con las operaciones o actividades del otorgante, no con las del otorgado. Por consiguiente, ciertas tareas y actividades que un no-empleado tiene que realizar (e.g., servicios de control-de-calidad que incluyen la valoración de un número mínimo de localizaciones cada año) para que consoliden la concesión en recompensas pueden ser caracterizadas como condiciones de servicio porque no están relacionadas únicamente con las operaciones o actividades propias del otorgante. Sin embargo, la distinción según la propuesta puede no ser relevante si la entidad elige estimar decomisos [pérdidas] dado que valoraría la probabilidad de las condiciones tanto de servicio como de desempeño (vea adelante la discusión sobre decomisos).

Ejemplo 1

La Entidad A otorga 100 garantía [certificado] s a un distribuidor que no es un cliente (i.e., es un vendedor). Las garantía [certificado] s consolidarán la concesión en la medida en que el distribuidor incluya productos de A en 20 de sus localizaciones por dos años. Además, si el distribuidor genera \$100 millones en ventas para A durante ese período de dos años, consolidarán la concesión 100 garantías [certificados] adicionales. Si bien la inclusión de los productos de A en 20 de las localización del distribuidor y la generación de \$100 millones en ventas para A están ambas relacionadas con el desempeño del distribuidor, A necesitaría valorar si cada condición de consolidación de la concesión es un servicio o una condición de desempeño. Según la ASC 505-50, A puede razonablemente concluir que mantener sus productos en 20 de las localizaciones del distribuidor es una condición tipo-servicio y que lograr \$100 millones en ventas para ganar garantías [certificados] adicionales es una condición de desempeño de contraparte. Según la ASU propuesta, A puede razonablemente llegar a las mismas conclusiones. Si bien el logro de \$100 millones en ventas para A está asociado con el servicio y desempeño del distribuidor, tal desempeño está relacionado solamente con las operaciones propias de A. En contraste, mantener productos de A en 20 de las localizaciones

del distribuidor no estaría relacionado solamente con las operaciones propias de A y por consiguiente sería tratado como una condición de servicio.

El tratamiento de las condiciones de desempeño del pago basado-en-acciones del no-empleado según la ASU propuesta sería significativamente diferente del según la orientación actual. Al reconocer el costo de las recompensas de no-empleados, la entidad generalmente está impedida por la ASC 505-50 a considerar si es probable que las condiciones de desempeño serán satisfechas. Más aún, si la cantidad y los términos de las recompensas del no-empleado dependen de las condiciones de desempeño de contraparte, la entidad mide cualquier costo reconocido con base en el "valor razonable más bajo entonces-corriente" de las recompensas en cada período de presentación de reporte hasta que las condiciones de desempeño sean "conocidas" (i.e., logradas). Esto podría resultar en un escenario en el cual el valor razonable agregado más bajo sea cero y no se reconozca costo hasta tanto las condiciones de desempeño sean logradas, incluso si las condiciones de desempeño se espera sean satisfechas. Muchos *stakeholders* consideran que tal resultado contable no refleja la economía de las transacciones de pago basado-en-acciones y que los costos deben ser reconocidos cuando los bienes o servicios relacionados sean proporcionados y las recompensas se espere consoliden la concesión, de una manera similar al reconocimiento del costo si el pago fue hecho en efectivo. Según la ASU propuesta las recompensas del no-empleado estarían por lo tanto alineadas con las contenidas en la ASC 718. De acuerdo con ello, la entidad estaría requerida a reconocer cualquier costo con base en el resultado probable de las condiciones de desempeño.

Ejemplo 2

La Entidad B participa en un contrato con una compañía de publicidad que presta servicios de mercadeo en intercambio por unos honorarios en efectivo. El costo asociado con los honorarios en efectivo es reconocido como servicios de mercadeo cuando son prestados. Además, si B logra \$100 millones en ventas durante un período de un año después que los servicios sean prestados, la compañía de publicidad recibirá 100 garantía [certificados] s. Según la ASC 505-50, B no reconocerá ningún costo asociado con las garantías [certificados] (el valor razonable agregado más bajo es cero hasta que se logra la condición de desempeño) cuando los servicios de mercadeo son prestados. Más aun, el costo de las garantías [certificados] será reconocido cuando o si el nivel de ventas es logrado con base en la medida basada-en-el-valor-razonable de las garantías [certificados] en la fecha del logro. Como resultado. Cualquier costo asociado con las garantías [certificados] es reconocido luego que los servicios de mercadeo hayan sido prestados. Según la ASU propuesta, si las garantías [certificados] son clasificadas como patrimonio, la medida basada-en-el-valor-razonable a la fecha-del-otorgamiento de las garantías [certificados] sería reconocida antes si el logro del objetivo de ventas es probable. El costo generalmente sería reconocido cuando los servicios de mercadeo sean prestados.

De manera similar a las recompensas para empleados, la ASU propuesta permitiría que la entidad haga una elección de política para-toda-la-entidad para todas las recompensas al no-empleado para ya sea (1) estimar los decomisos [pérdidas] o (2) reconocer los decomisos [pérdidas] cuando ocurran. Si la entidad elige estimar los decomisos [pérdidas], debe reconocer el costo de las recompensas del no-empleado con base en su estimado de las recompensas para las cuales los bienes se espere sean entregados o el servicio se espere sea prestado. Ese estimado debe ser revisado cuando sea apropiado.



Nota del editor

La política de decomisos [pérdidas] de la entidad está asociada solamente con las condiciones de servicio porque la entidad tiene que valorar la probabilidad y no puede hacer una elección de política para las condiciones de desempeño.⁴ Sin embargo, tal y como se observó arriba, a diferencia de las condiciones de servicio del empleado, las condiciones de consolidación de la concesión del no-empleado pueden no estar atadas a la prestación de servicio por un período específico. La entidad necesitará usar juicio para determinar si su política de decomisos [pérdidas] aplica a ciertas condiciones de consolidación de la concesión del no-empleado, porque puede no ser obvio si tales condiciones son condiciones de servicio o condiciones de desempeño.

⁴ En las Bases para las Conclusiones de la ASU 2016-09, FASB establece que, "La Junta concluyó que la elección de política de contabilidad para los decomisos [pérdidas] solo aplica a las condiciones de servicio. Para la recompensa con una condición de desempeño, la entidad continuaría valorando en cada período de presentación de reporte si es probable que la condición de desempeño será lograda."

Además, el número de otorgados [beneficiarios] de las recompensas de no-empleado puede no ser importante (en relación con las recompensas para empleados, las cuales en muchos casos podrían ser otorgadas a un conjunto grande de empleados). De acuerdo con ello, si la entidad elige estimar los decomisos [pérdidas] para las recompensas de no-empleados, la determinación de cuántas recompensas serán decomisos [pérdidas] puede ser difícil en ausencia de suficiente experiencia histórica de los decomisos [pérdidas]. En tales circunstancias, la entidad puede concluir que cada no-empleado cumplirá su contrato y que se estima que no se decomisarán [perderán] recompensas. En otros casos, la entidad puede razonablemente estimar los decomisos [pérdidas] si el volumen de proveedores que no-son-empleados es grande y los no-empleados son similares de manera que existan datos históricos de los decomisos [pérdidas]. Por ejemplo, la entidad puede otorgar recompensas a empleados de un tercero que es una compañía asesora de la administración, las cuales consolidan la concesión si los otorgados prestan servicios de asesoría por un período especificado. En esas circunstancias, pueden existir datos históricos de los decomisos [pérdidas] si tales otorgados [beneficiarios] funcionan de una manera similar a los empleados del otorgante.

Manera y período del reconocimiento del costo

Si bien el costo total reconocido por las recompensas del no-empleado podrían cambiar según la ASU propuesta, la manera de y el(os) período(s) para el reconocimiento de los costos no. La ASU propuesta incorpora en la ASC 718 cierta orientación sobre el reconocimiento tomada de la ASC 505-50; por lo tanto, cualquier costo reconocido por pagos basados-en-acciones del no-empleado continuarían siendo reconocidos según otra orientación aplicable de contabilidad como cuando fue pagado efectivo. Esto es, la ASC 718 según la ASU propuesta no prescribiría el(os) período(s) o la manera (i.e., capitalizar o llevar al gasto) en el cual los pagos basados-en-acciones del no-empleado serían reconocidos. Más aún, el activo o gasto sería reconocido (o reversado el reconocimiento anterior) en el(os) mismo(s) período(s) y de la misma manera como si el otorgante hubiera pagado efectivo por los bienes o servicios. De acuerdo con ello, la entidad reconoce el costo de las recompensas del no-empleado "cuando obtiene los bienes o cuando los servicios son recibidos."



Nota del editor

Según la ASC 718, el costo de compensación generalmente es reconocido proporcionalmente durante el período de servicio requerido (o proporcionalmente durante múltiples períodos del servicio requerido). Dada la naturaleza de las recompensas del no-empleado, el reconocimiento proporcional durante el período de servicio puede no necesariamente ser apropiado. De acuerdo con ello, la ASU propuesta retiene el principio contenido en la ASC 505-50 de que cualquier activo o gasto sería reconocido en el(os) mismo(s) período(s) y de la misma manera como si el otorgante hubiera pagado efectivo. La Junta decidió que no eran necesarios aclaración o requerimientos adicionales relacionados con la atribución porque "las discusiones con los participantes en la divulgación señalaron que esta área no poseía preocupación importante o crearía una cantidad importante de confusión" y que "hay una ausencia de este tipo de orientación específica para los costos pagados en efectivo."

La entidad tiene que usar el juicio en la determinación de la atribución del costo dado que no puede atarse directamente a las condiciones de consolidación de la consolidación del no-empleado. Por ejemplo, la entidad podría otorgar recompensas a un vendedor que presta servicios proporcionalmente pero para las cuales la consolidación de la concesión esté atada únicamente al nivel de desempeño. Por ejemplo, un vendedor podría prestar servicios asociados con un centro de llamadas proporcionalmente con el tiempo, pero la consolidación de las recompensas estaría atada a la solución de problemas dentro de cierto período. De manera similar, las recompensas podrían ser prestadas a no-empleados por bienes, pero la consolidación de la concesión podría no estar atada a la entrega de los bienes. Por ejemplo, una recompensa a no-empleado emitida por bienes puede consolidar la concesión si menos del 3 por ciento de todos los bienes entregados durante un período especificado están defectuosos.

Además, la entidad está requerida según la ASC 718 a hacer una elección de política de contabilidad para las recompensas de empleado que tengan programaciones graduales de la consolidación de la concesión y que solo contengan condiciones de servicio (i.e., no condiciones de desempeño o de mercado). Para esas recompensas, la entidad elige reconocer el costo de compensación sobre una base de línea recta durante el período de servicio

requerido por ya sea (1) cada porción de la recompensa que por separado consolida la concesión como si la recompensa fuera, en sustancia, múltiples recompensas o (2) toda la recompensa (i.e., durante el período de servicio requerido de la última porción de la recompensa que por separado consolida la concesión). Según la ASU propuesta, la elección de política continuaría estando limitada a las recompensas del empleado.



Nota del editor

Dado que la ASC 505-50 no proporciona orientación explícita sobre el(os) período(s) o la manera del reconocimiento del costo, no contiene una similar elección de política para las recompensas que consolidan la concesión de manera gradual. En la práctica, algunas entidades han hecho analogía de la orientación contenida en la ASC 718 y seleccionado una política de contabilidad para las recompensas de no-empleados con programaciones graduales de consolidación de la concesión cuando tales recompensas sean por servicios (de una manera similar a la elección de política que se describió arriba para las recompensas de empleado). Si bien la ASU propuesta limita la elección de política a las recompensas de empleado, no proporciona orientación prescriptiva sobre el reconocimiento del costo para las recompensas de empleado. De acuerdo con ello, la entidad debe evaluar cuidadosamente los hechos y circunstancias asociados con sus recompensas para no-empleados a fin de determinar el reconocimiento apropiado del costo.

Medición basada-en-el-valor-razonable

Según la ASC 505-50, las recompensas de pago basado-en-acciones de no-empleados son medidas al valor razonable ya sea de la consideración recibida (i.e., valor razonable de los bienes o servicios recibidos) o de los instrumentos de patrimonio emitidos, cualquiera que sea más confiablemente medible. En la práctica, tales recompensas generalmente son medidas con base en el valor razonable de los instrumentos de patrimonio emitidos. Según la ASU propuesta, las recompensas de no-empleados siempre serían medidas con base en el valor razonable⁵ de los instrumentos de patrimonio emitidos, de una manera consistente con la medición para las recompensas del empleado. Esto es, el objetivo de la medición basada-en-el-valor-razonable para las recompensas del no-empleado estaría alineado con el de las recompensas del empleado. Sin embargo, al calcular la medición basada-en-el-valor-razonable de las opciones en acciones del no-empleado y de instrumentos similares, la entidad estaría requerida a usar el término contractual más que el término esperado.



Nota del editor

Según la ASC 718, la entidad mide las opciones de acciones del empleado mediante usar el término esperado que tenga en cuenta los efectos del ejercicio esperado de los empleados y el comportamiento de la terminación del empleo posterior a la consolidación de la concesión. El término esperado es usado porque las opciones de acciones del empleado difieren de las opciones transferibles o negociables "en que los empleados no pueden vender (o hacer cobertura de) sus opciones de acciones – solo las pueden ejercer; a causa de esto, los empleados generalmente ejercen sus opciones antes del final del término contractual de las opciones." Sin embargo, determinar el término esperado para las recompensas a no-empleados sería desafiante a causa de que las entidades a menudo no tienen suficientes datos históricos relacionados con el comportamiento del ejercicio temprano de los no-empleados. Además, las recompensas de opciones de acciones del no-empleado pueden no ser ejercidas antes del final del término contractual dado que a menudo no contienen ciertas características que típicamente se encuentran en las recompensas de opciones de acciones del empleado (i.e., no-transferebilidad, no-posibilidad-de-que-sean-cubiertas, y truncamiento del término contractual a causa de la terminación del servicio posterior a la consolidación de la concesión. De acuerdo con ello, de manera consistente con los puntos de vista del personal de la SEC contenidos en el Staff Accounting Bulletin Topic 14.A, "Share-Based Payment Transactions With Nonemployees," la ASU propuesta requeriría que la entidad mida las opciones de acciones de no-empleados mediante el uso del término contractual.

⁵ En ciertas circunstancias, a las entidades que no son públicas se les permite usar el valor calculado o el valor intrínseco. Vea adelante la discusión de los [expedientes prácticos de la entidad que no es pública](#).

Expedientes prácticos de la entidad que no es pública

Según la ASC 505-50, las entidades que no son públicas no tienen expedientes prácticos para usar como sustitutos para la medición a valor razonable de las recompensas del no-empleado. La ASU propuesta, sin embargo, les daría a las entidades que no son públicas la mayoría de los mismos expedientes prácticos que los proporcionados para las recompensas a empleados. La excepción es el expediente práctico asociado con la determinación del término esperado para las recompensas del empleado. Tal y como se discutió arriba, la entidad tiene que usar el término contractual para medir las opciones de acciones e instrumentos similares emitidos para no-empleados.

Valor calculado

Según la ASC 718, la entidad que no es pública puede usar el "valor calculado" para medir sus opciones de acciones e instrumentos similares otorgados a empleados si no es capaz de razonablemente estimar el valor razonable de tales recompensas porque no le es practicable estimar la volatilidad esperada del precio de sus acciones. El valor calculado es una medida que usa la volatilidad histórica de un índice apropiado del sector industrial en lugar de la volatilidad esperada del precio de la acción de la entidad. Según la ASU propuesta, este expediente práctico sería extendido a las recompensas a no-empleados y necesitaría ser aplicado consistentemente a las recompensas tanto de empleados como de no-empleados. La entidad que no es pública que aplique este expediente práctico a las recompensas a no-empleado no estaría requerida a demostrar la preferencia según la ASC 250.



Nota del editor

En la práctica, muchas entidades que no son públicas pueden no haber usado el valor calculado para sus recompensas de empleado dado que a menudo es practicable estimar la volatilidad esperada del precio de una acción que no es pública, haciéndolo con base en las volatilidades de entidades similares públicas.

Valor intrínseco

De manera similar a las recompensas a empleados, la ASU propuesta permitiría que las entidades que no son públicas hagan una elección de política de contabilidad por una vez para medir todas las recompensas de pago basado-en-acciones de no-empleados clasificadas-como-pasivo, haciéndolo a valor intrínseco en lugar de a valor razonable sin establecer preferencia. La elección sería hecha a partir de la adopción de la orientación final.

Clasificación

La misma orientación sobre la clasificación de las recompensas de pago basado-en-acciones a empleado según la ASC 718 aplica a las recompensas a no-empleados según la ASC 505-50 antes que consoliden la concesión. Sin embargo, según la ASC 505-50, las recompensas a no-empleados se vuelven sujetas a otra orientación contenida en los US GAAP que generalmente aplica a los instrumentos financieros (e.g., ASC 815) una vez que el desempeño está completa (i.e., las recompensas consolidaron la concesión). En contraste, las recompensas del empleado permanecen dentro del alcance de la ASC 718 (incluso después de consolidar la concesión) a menos que sean modificadas luego que el tenedor deje de ser un empleado (excepto según una reestructuración de patrimonio que satisfaga ciertos criterios). Dado que la ASU propuesta alinea el tratamiento de la clasificación de las recompensas de empleado y de no-empleado, las recompensas de no-empleado permanecerían dentro del alcance de la ASC 718 a menos que sean modificadas luego que las recompensas consoliden la concesión y el no-empleado ya no esté proporcionando bienes y servicios (excepto según una reestructuración de patrimonio que satisfaga criterios específicos).



Nota del editor

Según los actuales US GAAP, ciertas recompensas a no-empleado que son clasificadas como patrimonio según la ASC 505-50 satisfacen la definición de un instrumento financiero derivado según la ASC 815. De acuerdo con ello, una vez que el desempeño está completo, serían clasificadas como un pasivo derivado y re-medido a valor

razonable a través de ganancias en cada período de presentación de reporte. Según la ASU propuesta, tales recompensas continuarían siendo clasificadas como patrimonio a menos que sean modificadas tal y como se describe arriba.

Revelación

La Junta decidió no añadir requerimientos específicos de revelación para los acuerdos de pago basado-en-acciones para no-empleados dado que las revelaciones existentes en la ASC 718 son suficientes. Revelaciones separadas serían requeridas "en la extensión en que las diferencias en las características de las recompensas hagan que la revelación separada sea importante para el entendimiento del uso que la entidad hace de la compensación basada-en-acciones."

Fecha efectiva

FASB planea determinar la fecha efectiva para la orientación final luego de considerar la retroalimentación del *stakeholder* sobre la ASU propuesta.⁶

Transición y revelaciones relacionadas

La ASU propuesta generalmente requeriría que la entidad use el enfoque de transición retrospectivo modificado, con el ajuste del efecto acumulado llevado a ganancias retenidas, para las recompensas a no-empleados vigentes en el momento en que adopte el estándar. Al determinar el efecto del ajuste acumulado al patrimonio por las recompensas que actualmente estén clasificadas como pasivo pero que serían clasificadas como patrimonio según la ASU propuesta, la entidad aplicaría la orientación sobre las modificaciones de la recompensa desde la clasificación de pasivo a patrimonio (i.e., el pasivo de la recompensa tal y como es medido en la fecha de la adopción sería reclasificado a patrimonio). Sin embargo, si la entidad que no es pública cambia su medición de ciertas recompensas de no-empleado al valor calculado, la ASU propuesta requeriría el enfoque prospectivo.

En el primer período intermedio y en el período anual de adopción, la entidad estaría requerida a 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 en el estado de posición financiera al comienzo del período de adopción.

⁶ Como parte de sus deliberaciones de la ASU propuesta luego que se reciban los comentarios, la Junta necesitará considerar la fecha efectiva de la ASC 606 cuando determine la fecha efectiva de la orientación final.

Apéndice – Preguntas para quienes responden

Por facilidad de referencia, a continuación se reproducen las preguntas para quienes responden, contenidas en la ASU propuesta.

Pregunta 1: ¿Está usted de acuerdo con que las enmiendas contenidas en esta Actualización propuesta resultarían en una reducción (o potencial reducción) de costo y complejidad al tiempo que mantiene o mejora la utilidad de la información proporcionada a los usuarios de los estados financieros? Si no es así, ¿por qué?

Pregunta 2: ¿Deben las entidades ser requeridas a medir las transacciones de pago basado-en-acciones a no-empleados mediante la estimación del valor razonable de los instrumentos de patrimonio que estén obligadas a emitir? Si no es así, ¿por qué debe haber una diferencia en el objetivo de medición para las recompensas a empleados y las recompensas a no-empleados, y hay otras alternativas que sean más apropiadas?

Pregunta 3: ¿La fecha de medición para las recompensas a no-empleadas clasificadas-como-patrimonio debe ser la fecha de otorgamiento? Si no, ¿por qué debe haber una diferencia en la fecha de medición para las recompensas de pago basado-en-acciones para empleados y para no-empleados, y qué otras alternativas son más apropiadas?

Pregunta 4: ¿Deben las entidades ser requeridas a usar el término contractual de las opciones de acciones e instrumentos similares emitidos a no-empleados como un input para la medición de esas recompensas de pago basado-en-acciones? Si no es así, ¿qué otras alternativas son más apropiadas?

Pregunta 5: ¿Las recompensas de pago basado-en-acciones para no-empleados que contienen condiciones de desempeño deben considerar la probabilidad de que la condición de desempeño será satisfecha en la determinación del(os) período(s) apropiado(s) de reconocimiento? Si no es así, ¿por qué debe haber una diferencia en la contabilidad para las recompensas de pago basado-en-acciones para empleados y para no-empleados con condiciones de desempeño, y qué otras alternativas son más apropiadas?

Pregunta 6: ¿La aplicación de la orientación de la clasificación contenida en el Topic 718 a las recompensas de pago basado-en-acciones para no-empleados que hayan consolidado la concesión y para las cuales el no-empleado ya no esté proporcionando bienes o servicios es apropiada? Si no es así, ¿por qué debe haber una diferencia en la valoración de la clasificación posterior a la consolidación de la concesión para las recompensas de pago basado-en-acciones para empleados y para no-empleados?

Pregunta 7: ¿La aplicación de la orientación de los decomisos [pérdidas] contenida en el Topic 718 a las recompensas de pago basado-en-acciones para no-empleados es apropiada? Si no es así, ¿por qué debe haber una diferencia en la contabilidad para los decomisos [pérdidas] para las recompensas de pago basado-en-acciones para empleados y para no-empleados?

Pregunta 8: ¿El expediente práctico para que las entidades que no son públicas sustituyan los valores calculados por las volatilidades esperadas cuando midan opciones de acciones e instrumentos similares emitidos a no-empleados es apropiado? Si no es así, ¿por qué debe haber una diferencia en la aplicación de los expedientes prácticos para las recompensas de pago basado-en-acciones para empleados y para no-empleados?

Pregunta 9: ¿A las entidades que no son públicas se les debe permitir hacer una elección por una sola vez para cambiar del valor razonable al valor intrínseco la medición de las recompensas de pago basado-en-acciones para no empleados clasificadas como pasivo? Si no es así, ¿por qué debe haber una diferencia en las elecciones de política de contabilidad para las recompensas de pago basado-en-acciones para empleados y para no-empleados?

Pregunta 10: ¿Los requerimientos de transición para las enmiendas propuestas son apropiados? Si no es así, ¿qué enfoque de transición es más apropiado?

Pregunta 11: ¿Debe la Junta requerir que la entidad, cuando aplique los requerimientos de transición, ajuste la base del activo que incluye costos de pago basado-en-acciones? Si no es así, ¿qué enfoque de transición es más apropiado?

Pregunta 12: ¿Debe la Junta requerir revelaciones separadas para las transacciones de pago basado-en-acciones para no-empleados?

Pregunta 13: ¿Qué tanto tiempo será necesario para adoptar las enmiendas propuestas? ¿Debe la cantidad de tiempo que se necesita para aplicar las enmiendas propuestas por las entidades diferentes a las entidades públicas ser diferente de la cantidad de tiempo que necesitan las entidades públicas?

Suscripciones

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

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](http://www.deloitte.com/us/dbriefs) *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](http://www.deloitte.com/us/gaapplus), nuestro nuevo sitio web gratis que destaca noticias de contabilidad, información, y publicaciones con un centro de atención puesto en los US GAAP. Contiene artículos sobre las actividades de FASB y las de otros emisores de estándar y reguladores de Estados Unidos e internacional, tales como PCAOB, AICPA, SEC, IASB y el IFRS Interpretations Committee. ¡Dele un vistazo hoy!

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

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

Tal y como se usa en este documento, "Deloitte" significa Deloitte & Touche LLP, una subsidiaria de Deloitte LLP. Por favor vea www.deloitte.com/us/about para una descripción detallada de la estructura de Deloitte LLP y sus subsidiarias. Algunos 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.

Esta es una traducción al español de la versión oficial en inglés de **Heads Up -- Volume 24, Issue 8 – Marzo 10, 2017 – FASB Proposes Improvements to the Accounting for Share-Based Payment Arrangements With Nonemployees**–

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.