



Una mirada cercana

Reconocimiento de ingresos ordinarios – evaluación de si la entidad está actuando como un principal o como un agente

Contenidos

Antecedentes

Consideraciones clave de principal-versus-agente según el nuevo estándar de ingresos ordinarios

Dónde encontrar información adicional

Contactos clave

Antecedentes

El nuevo estándar de ingresos ordinarios, de IASB, el IFRS 15 *Revenue from Contracts with Customers* [Ingresos ordinarios provenientes de contratos con clientes], proporciona indicadores que son similares a los contenidos en el IAS 18 *Revenue* [Ingresos ordinarios] para ayudar a que una entidad determine si es un principal o un agente en una transacción. ¿Pero sabía usted que hay una diferencia en los indicadores de principal-versus-agente según el IFRS 15 a causa del cambio del estándar de un modelo de riesgos-y-recompensas a un modelo de control?

En abril de 2016, IASB emitió *Clarifications to IFRS 15* [Aclaraciones al IFRS 15] que enmendó la orientación para la implementación de principal-versus-agente y las ilustraciones contenidas en el IFRS 15 para aclarar cómo los indicadores de principal-versus-agente deben ser evaluados para respaldar la conclusión de la entidad de que controla un bien o servicio especificado antes que sea transferido a un cliente. Sin embargo, dadas las complejidades de algunos acuerdos, incluyendo los que involucran tres o más partes, la evaluación de si una entidad está actuando como un principal o como un agente continúa requiriendo juicio importante, y las conclusiones alcanzadas según el IAS 18 pueden no ser las mismas alcanzadas según el IFRS 15.

Consideraciones clave de principal-versus-agente según el IFRS 15



Valoración de la naturaleza de la promesa de la entidad para el cliente

Cuando una transacción de ingresos ordinarios involucra un tercero en el proporcionar bienes o servicios a un cliente, la entidad tiene que determinar si la naturaleza de su promesa para el cliente es proporcionar los bienes o servicios subyacentes mismos (i.e. la entidad es el principal en la transacción) u organizar para que un tercero proporcione los bienes o servicios subyacentes directamente para el cliente (i.e., la entidad es el agente en la transacción). Para determinar la naturaleza de su promesa para el cliente, la entidad primero tiene que identificar cada bien o servicio especificado que sea distinto (o un paquete de bienes o servicios que sea distinto) a ser proporcionado al cliente y entonces valorar si la entidad obtiene el control de cada bien o servicio especificado (o un derecho a un bien o servicio) antes que sea transferido al cliente. En acuerdos que involucran más de un bien o servicio distinto, una entidad podría ser un principal para ciertos aspectos de un contrato con un cliente y un agente para otros.



Aplicación del principio de control

El principio central del IFRS 15 resulta en el reconocimiento de ingresos ordinarios cuando o como el control de los bienes o servicios especificados es transferido a un cliente. Cuando una entidad controla el bien o servicio especificado (o un derecho a recibir un bien o servicio) antes que sea transferido al cliente, la entidad está actuando como un principal y reconoce ingresos ordinarios sobre una base bruta. Alternativamente, si la entidad no controla el bien o servicio especificado (o un derecho a recibir un bien o servicio) antes que sea transferido al cliente, la naturaleza de la promesa de la entidad es acordar con otra parte para que proporcione el bien o servicio al cliente. Esto es, la entidad está actuando como un agente y reconoce ingresos ordinarios sobre una base neta.

El significado de "control" según la orientación de principal-versus-agente es consistente con su significado según el IFRS 15:33. Por consiguiente, una entidad controla un bien o servicio especificado si tiene la capacidad para dirigir (o impedir que otra parte dirija) el uso de, y obtenga sustancialmente todos los beneficios restantes de, el bien o servicio especificado. El IFRS 15:33 observa que hay muchas maneras en las cuales una entidad puede directa o indirectamente obtener beneficios (i.e. potenciales flujos de entrada de efectivo o ahorros en flujos de salida de efectivo) provenientes de un activo (i.e. un bien o servicio), incluyendo los siguientes:

- Usar el activo para producir bienes o prestar servicios (incluyendo servicios públicos).
- Usar el activo para mejorar el valor de otros activos.
- Usar el activo para liquidar pasivos o reducir gastos.
- Vender o intercambiar el activo.
- Pignorar el activo para asegurar un préstamo.
- Tener el activo.

A menudo, estará claro que una entidad controla un bien o servicio antes que sea transferido a un cliente porque la entidad adquirió el bien (i.e. obtuvo el control) de un tercero antes de transferir el bien al cliente, o está prestando un servicio por sí mismo mediante usar sus propios recursos. Sin embargo, otros escenarios pueden no ser tan claros, incluyendo, pero no limitados a, los siguientes:

- La entidad organiza que un producto sea enviado directamente del fabricante al cliente.
- La entidad obtiene posesión física de un producto, pero no tiene el título legal de él (o tiene el título legal solo momentáneamente cuando es vendido al cliente).
- La entidad tiene alguna, pero limitada, discreción en la determinación de (1) la parte a quien puede comprar el producto (i.e. el vendedor), (2) la parte a quien puede vender el producto (i.e. el cliente) o (3) ambos.
- La entidad distribuye propiedad intelectual a sus clientes (e.g. software, software como un servicio, medios de comunicación digitales) pero no posee la propiedad intelectual subyacente.
- La entidad usa un tercero para prestar algún o todo el servicio al cliente.
- El cliente es inconsciente del involucramiento de un tercero en proporcionar el bien o servicio.
- Situaciones en las cuales más de tres partes están involucradas y hay diferentes relaciones entre las partes.

En esos escenarios, es particularmente importante evaluar si la entidad está obligada a proporcionar el bien o servicio especificado al cliente ella misma (i.e. la obligación de desempeño de la entidad es proporcionarle el bien o servicio especificado al cliente) o está organizando que el bien o servicio especificado sea proporcionado por un tercero. Una entidad puede encontrar las siguientes preguntas útiles al hacer esta valoración cuando un tercero esté involucrado en proporcionar los bienes o servicios al cliente:

- ¿La entidad está limitada en a quién puede comprar los bienes (i.e. el vendedor)? De manera similar, ¿la entidad está limitada en a quién puede vender los bienes o servicios (i.e. el cliente)?
- ¿De cuál parte (i.e. la entidad o un tercero) el cliente considera está comprando el bien o servicio?

- ¿La entidad está obligada a identificar un proveedor alternativo o un prestador alternativo de servicio si el tercero no puede desempeñar?
- ¿La entidad está principalmente obligada a rectificar problemas de garantía o servicio asociados con el bien o servicio vendido al cliente?
- ¿La entidad tiene los recursos para rectificar los problemas de garantía o servicio, o depende del tercero para rectificarlos?
- ¿La entidad está requerida a mantener a mano un inventario de bienes, o la entidad compra los bienes solo cuando recibe del cliente una orden de compra?
- ¿La entidad está obligada a aceptar devoluciones del producto independiente de su capacidad para devolver productos al proveedor?

Esas preguntas, si bien no se tiene la intención sean determinantes, son algunas de las consideraciones que pueden ser relevantes en la valoración de la naturaleza de la promesa de la entidad para un cliente.



Indicadores de control

El IFRS 15:B37 proporciona tres indicadores para ayudar a que una entidad determine si obtiene el control de un bien o servicio especificado y por consiguiente es el principal en la transacción. Los indicadores contenidos en el IFRS 15:B37 son como sigue:

- *La entidad es principalmente responsable por el cumplimiento de la promesa para proporcionar el bien o servicio especificado para el cliente (incluyendo responsabilidad por la aceptabilidad del bien o servicio)* – La entidad que tiene la responsabilidad principal por cumplir la obligación para el cliente a menudo es la entidad que es la más visible para el cliente y la entidad de quien el cliente considera está adquiriendo los bienes o servicios. A menudo, la entidad que tiene la responsabilidad primaria por cumplir la promesa para transferir los bienes o servicios para el cliente asumirá el riesgo de cumplimiento (i.e. el riesgo de que la obligación de desempeño no será satisfecha) y los riesgos relacionados con la aceptabilidad de los bienes o servicios especificados. Esto es, tal entidad típicamente abordará los reclamos del cliente, rectificará los problemas de servicio, y aceptará las devoluciones de producto o será el responsable principal por los intercambios o los reembolsos.
- *La entidad tiene riesgo de inventario antes que el bien o servicio especificado haya sido transferido a un cliente o después de transferir el control al cliente (por ejemplo, si el cliente tiene un derecho de devolución)* – Cuando la entidad tiene riesgo de inventario, está expuesta al riesgo económico asociado con (1) tener el inventario antes que un cliente sea identificado y/o (2) aceptar devoluciones del producto y estar requerida a mitigar cualesquiera pérdidas resultantes mediante la reventa del producto o la negociación de las devoluciones con el vendedor. Mientras tiene el inventario, la entidad asume el riesgo de pérdida como resultado de obsolescencia o destrucción de inventario. Este riesgo generalmente es referido como riesgo frontal de inventario. En el caso de un servicio, la entidad puede estar comprometida a pagar por un servicio antes que identifique un cliente por el servicio, lo cual también es una forma de riesgo de inventario. Otro tipo de inventario es el riesgo final de inventario, el cual es el riesgo económico asumido a partir de la devolución del producto (cuando hay un derecho general de devolución). Si la entidad está dispuesta a asumir el riesgo económico a partir de la devolución de producto (y hay un derecho general de devolución), está asumiendo algún riesgo que típicamente es llevado por un principal en una transacción.
- *La entidad tiene discreción en el establecimiento del precio por el bien o servicio especificado, lo cual puede señalar que tiene la capacidad para dirigir el uso de ese bien o servicio y obtener sustancialmente todos los beneficios restantes* – Cuando una entidad tiene control sobre el establecimiento de la fijación del precio, generalmente asume sustancialmente los riesgos y recompensas relacionados con la demanda del producto o servicio especificado, especialmente cuando el precio que está requerido para pagar a un tercero por el bien o servicio especificado es fijo. Si bien este indicador es útil, IASB advierte que un agente también puede tener discreción en el establecimiento de los precios (e.g. "para generar ingresos ordinarios adicionales de su servicio de organizar que bienes o servicios sean proporcionados por otras partes a los clientes").

Si bien los indicadores tienen la intención de ayudar a que una entidad determine si está actuando como un principal o como un agente, tal y como se señala en las Bases para las Conclusiones que acompañan al IFRS 15, (a) no anulan la valoración del control; (b) no deben ser vistos por aislado; (c) no constituyen una evaluación separada o adicional; y (d) no deben ser considerados una lista de verificación de criterios a satisfacer, o de factores a ser considerados, en todos los escenarios. Además, el IFRS 15 no asigna peso a cualquier indicador individual, y ningún indicador se considera que individualmente es determinante de si una entidad controla un bien o servicio especificado antes que sea transferido a un cliente. La entidad debe aplicar juicio para determinar cuáles de los indicadores son más relevantes dependiendo de los hechos y circunstancias de sus transacciones específicas.



Transición del IAS 18 al IFRS 15

Tal y como se discutió arriba, los tres indicadores de control contenidos en el IFRS 15 tienen la intención de respaldar la conclusión de una entidad en relación con si controla un bien o servicio especificado antes que sea transferido al cliente. En contraste, según el IAS 18 el análisis estaba centrado en la exposición a los riesgos y recompensas importantes asociados con la venta de bienes o la prestación de servicios y el estándar contenía cuatro indicadores que sugerían que una entidad era un principal y un indicador que sugería que la entidad era un agente. Si bien los tres indicadores que respaldan la conclusión fueron trasladados del IAS 18, la Junta reconoció en las Bases para las Conclusiones del IFRS 15 que esos indicadores tienen un diferente propósito en el IFRS 15. En el IFRS 15, los indicadores respaldan los criterios de identificación de las obligaciones de desempeño y la transferencia del control de bienes o servicios. De acuerdo con ello, las juntas habían esperado que las conclusiones acerca de principal versus agente según el IFRS 15 podrían ser diferentes en algunos escenarios de las alcanzadas según el anterior estándar de reconocimiento de ingresos ordinarios.

Además, el IAS 18 permitió considerable espacio para el juicio, lo cual llevó a diversidad en la aplicación en la práctica. El IFRS 15, por otra parte, contiene orientación más prescriptiva y ejemplos sobre cómo determinar la naturaleza de la promesa de la entidad y cómo valorar el control de un bien o servicio especificado en diversas circunstancias.

Dado el cambio general desde un modelo de riesgos-y-recompensas hacia un modelo de control, es importante que las entidades no subestimen la escala del potencial impacto en la transición y respalden sus conclusiones en relación con su rol (i.e. como principal o agente) en acuerdos que involucran tres o más partes. La valoración se debe basar en la naturaleza de la entidad para el cliente y en la evaluación cuidadosa del principio de control y los indicadores contenidos en el IFRS 15.

Dónde encontrar información adicional

Para discusión y análisis con mayor profundidad sobre la orientación de principal-versus-agente, así como también discusiones de otros temas relacionados con el IFRS 15, vea el iGAAP, de Deloitte, Chapter A14 *Revenue from contracts with customers*. Si usted tiene preguntas acerca del IFRS 15 o necesita asistencia en la interpretación de sus requerimientos, por favor contacte cualquiera de los profesionales de Deloitte señalados en esta publicación.

Contactos clave

Líder global IFRS

Veronica Poole

ifrsglobalofficeuk@deloitte.co.uk

Centros de excelencia IFRS

Americas

Argentina	Fernando Lattuca	arifrscoe@deloitte.com
Canada	Karen Higgins	ifrs@deloitte.ca
LATCO	Miguel Millan	mx-ifrs-coe@deloitte.com
United States	Robert Uhl	iasplus-us@deloitte.com

Asia-Pacific

Australia	Anna Crawford	ifrs@deloitte.com.au
China	Stephen Taylor	ifrs@deloitte.com.hk
Japan	Shinya Iwasaki	ifrs@tohmatsu.co.jp
Singapore	James Xu	ifrs-sg@deloitte.com

Europe-Africa

Belgium	Thomas Carlier	ifrs-belgium@deloitte.com
Denmark	Jan Peter Larsen	ifrs@deloitte.dk
France	Laurence Rivat	ifrs@deloitte.fr
Germany	Jens Berger	ifrs@deloitte.de
Italy	Massimiliano Semprini	ifrs-it@deloitte.it
Luxembourg	Eddy Termaten	ifrs@deloitte.lu
Nehterlands	Ralph Ter Hoeven	ifrs@deloitte.nl
Russia	Maria Proshina	ifrs@deloitte.ru
South Africa	Nita Ranchod	ifrs@deloitte.co.za
Spain	Cleber Custodio	ifrs@deloitte.es
United Kingdom	Elizabeth Chrispin	deloitteifrs@deloitte.co.uk

Deloitte.

Deloitte se refiere a uno o más de Deloitte Touche Tohmatsu Limited, su red de firmas miembros, y sus entidades relacionadas. DTTL y cada una de sus firmas miembros son entidades legalmente separadas e independientes. DTTL (también referida como "Deloitte Global") y cada una de sus firmas miembros son entidades legalmente separadas e independientes. DTTL no presta servicios a clientes. Para conocer más, por favor vea www.deloitte.com/about.

Deloitte es un proveedor global líder de servicios de auditoría y aseguramiento, consultoría, asesoría financiera, asesoría de riesgos, impuestos y relacionados. Nuestra red de firmas miembros en más de 150 países y territorios sirve a cuatro de cinco compañías de Fortune Global 500®. Conozca cómo los 286,000 profesionales de Deloitte generan un impacto que trasciende en www.deloitte.com.

Esta comunicación solo contiene información general, y nadie de Deloitte Touche Tohmatsu Limited, sus firmas miembros, o sus entidades relacionadas (colectivamente, la "Red de Deloitte"), por medio de esta comunicación, está prestando asesoría o servicios profesionales. Antes de tomar cualquier decisión o realizar cualquier acción que pueda afectar sus finanzas o sus negocios, usted debe consultar un asesor profesional calificado. Ninguna entidad de la red de Deloitte será responsable por cualquier pérdida que de cualquier manera sea sostenida por cualquier persona que se base en esta comunicación.

© 2019 Para información, contacte a Deloitte Touche Tohmatsu Limited.

Esta es una traducción al español de la versión oficial en inglés del **A Closer Look. Revenue recognition—evaluating whether an entity is acting as a principal or as an agent – Deloitte 2019**.

<https://www.iasplus.com/en/publications/global/a-closer-look/principal-versus-agent>.

Traducción realizada por Samuel A. Mantilla, asesor de investigación contable de Deloitte & Touche Ltda., Colombia, con la revisión técnica de César Cheng, Chairman del Board de Deloitte S-LATAM.