

Principal contra agente: consideraciones



Algunos acuerdos involucran a dos o más partes no relacionadas que contribuyen a proporcionar un bien o servicio específico a un cliente. En estos casos la administración deberá determinar si la entidad se ha comprometido a proporcionar el bien y el servicio especificados por sí misma (como principal) o ha acordado que esos bienes o servicios especificados sean proporcionados por otra parte (como agente). Un bien o servicio específico es un bien o servicio distinto (o un paquete distinto de bienes o servicios) que se transferirá al cliente. La administración necesita determinar, por separado, si la entidad es un principal o un agente para cada bien o servicio específico prometido a un cliente. En contratos con múltiples bienes o servicios distintos, la entidad podría ser el principal para algunos bienes o servicios y un agente para otros.

Determinar si una entidad es principal o agente no es una elección de política contable. Esta determinación a menudo requiere juicio y diferentes conclusiones pueden afectar significativamente el monto y el momento de reconocimiento de ingresos.

Algunos ejemplos de acuerdos que a menudo requieren esta evaluación pueden incluir:

- Ventas por internet.
- Ventas en consignación.
- Ventas de viajes o boletos a través de una agencia de viajes.

- Ventas donde los subcontratistas cumplen con algunas o todas las obligaciones contractuales.
- Ventas de los servicios prestados por un proveedor de servicios externo.
- Cobros realizados a clientes que posteriormente se entregan a un tercero

Las entidades que emiten “puntos” bajo los programas de lealtad a clientes que son intercambiados y redimidos por bienes o servicios de terceros deben evaluar si son el principal o un agente para la transferencia y la redención de los puntos.

Una entidad es el principal en una transacción si obtiene el control de los bienes o servicios especificados antes de que se transfieran al cliente. El control de la entidad debe ser sustantivo. Por ejemplo, obtener la propiedad legal de un bien sólo momentáneamente antes de que se transfiera al cliente no indica necesariamente que la entidad sea el principal. Existe una lista de indicadores de que una entidad controla un bien o servicio específico antes de que se transfiera al cliente para ayudar a las entidades a aplicar el concepto de control a la evaluación del principal frente al agente.

(IFRS 15 párrafo B35A y NIF D-1 párrafo 42.4.9.)

Cuando un tercero está involucrado en proporcionar bienes o servicios a un cliente, una entidad que es un principal obtiene el control de cualquiera de los siguientes:

- un bien u otro activo de la otra parte que luego se transfiere a los clientes;
- un derecho a que la otra parte preste un servicio, que le da a la entidad la capacidad de dirigir a esa parte para que preste el servicio al cliente en nombre de la entidad; o
- un bien o servicio de la otra parte que luego combina con otros bienes o servicios al proveer el bien o servicio específico al cliente. Por ejemplo, una entidad provee un servicio significativo de integración de los bienes o servicios provistos por otra parte en el bien o servicio especificado que el cliente ha contratado. La entidad obtiene el control de los insumos del bien o servicio especificado y dirige su uso para crear los entregables combinados que son el bien o servicio especificado. La administración debe evaluar si los bienes o servicios son insumos en un entregable combinado con base en la guía para determinar si los bienes o servicios son distintos de otras promesas en un contrato.

Estimación de ingresos brutos como principal

Una entidad que es principal generalmente reconocerá como ingresos el monto pagado por el cliente por el bien o servicio especificado. El principal registra el gasto correspondiente a la comisión o tarifa que tiene que pagar a cualquier agente, además de los costos directos de cumplir con el contrato.

Una entidad que es un agente porque no controla los bienes o servicios especificados antes de que se transfieran al cliente, registra como ingresos la comisión o tarifa ganada por facilitar la transferencia de los bienes o servicios especificados (la cantidad "neto" retenido). Registra como ingresos la contraprestación neta que retiene después de pagar al principal por los bienes o servicios especificados que se proporcionaron al cliente.

El momento del reconocimiento de ingresos también puede diferir dependiendo de si la entidad es el principal o un agente. Una vez que una entidad identifica sus promesas en un contrato y determina si es un principal o un agente para esas promesas, reconoce los ingresos ordinarios cuando (o a medida que) se satisfacen las obligaciones de desempeño. Por lo tanto, es fundamental identificar la promesa en el contrato para determinar cuándo se satisface esa promesa y, por lo tanto, el momento del reconocimiento de los ingresos. Un agente puede satisfacer su obligación de desempeño (facilitando la transferencia de bienes o servicios especificados) antes de que el cliente final reciba el bien o servicio especificado del principal.



Indicadores de que una entidad es el principal (IFRS 15 párrafo B37 y NIF D-1 párrafo 42.4.12)

La determinación de si una entidad es el principal o un agente en un acuerdo puede requerir un juicio significativo. La administración debe obtener primero una comprensión de las relaciones y acuerdos contractuales entre todas las partes involucradas. Esto incluye identificar el bien o servicio especificado que se está siendo provisto al cliente final y la naturaleza del compromiso de la entidad.

Los indicadores de que una entidad controla el bien o servicio especificado antes de que se transfiera al cliente (y, por lo tanto, es un principal) incluyen, entre otros, los siguientes:

1. **la entidad es la responsable primaria** de cumplir el compromiso de proveer el bien especificado o servicio. Esto generalmente incluye responsabilidades de aceptación del bien o servicio especificado (por ejemplo, la responsabilidad principal del bien o servicio que cumpla con las especificaciones del cliente);
 2. **la entidad tiene riesgo de inventario** antes de 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 derecho a devolución);
 3. **la entidad tiene la discreción para establecer los precios** de los bienes o servicios especificados.
- Existe una diferencia entre normas de IFRS y NIF mexicanas, ya que la NIF mexicana menciona un indicador adicional que no se menciona en la IFRS, el cual es el siguiente:
4. **La entidad está expuesta al riesgo de crédito** por el importe por cobrar a un cliente a cambio del bien o servicio especificado.

Estos indicadores, en el contexto del análisis de principal versus agente, no tienen la intención de "suplir" la evaluación de la transferencia de control que hace una entidad. En cambio, brinda orientación adicional para ayudar a la administración a evaluar si la entidad obtiene el control de un bien o servicio. En general, se espera que la administración llegue a conclusiones consistentes sobre la base de la aplicación de la definición de control y la aplicación de los indicadores.

Ningún indicador individualmente es determinante o con mayor peso que otros indicadores. Algunos indicadores pueden proporcionar evidencia más sólida que otros.

Responsabilidad principal de cumplir con el contrato

Los términos del acuerdo y otra información comunicada al cliente (por ejemplo, materiales de mercadeo) a menudo proporcionan evidencia de que parte es responsable primario del cumplimiento con las obligaciones en el contrato. La administración debe considerar a quien el cliente identifica o ve como principal responsable de cumplir con el contrato, incluyendo cuál entidad brindará asistencia al cliente, resolverá las quejas de los clientes y aceptará la responsabilidad de la calidad o la idoneidad del bien o servicio.

Múltiples partes en un acuerdo podrían compartir la responsabilidad del cumplimiento en algunas circunstancias. Por ejemplo, una parte podría ser responsable de proveer el bien o el servicio subyacente, mientras que otra parte es responsable de la aceptación del bien o el servicio. Este indicador podría proporcionar una evidencia menos persuasiva en estos casos. La administración debe considerar el principio general de control y los otros indicadores para su evaluación en esos casos.

Riesgo de inventario

El riesgo de inventario existe cuando la entidad asume el riesgo de pérdida debido a factores como los daños físicos, la disminución de valor o la obsolescencia, ya sea antes de que el bien o el servicio especificado se haya transferido al cliente o ante una devolución. El riesgo de una entidad se reduce si tiene la capacidad de devolver bienes no vendidos al proveedor. Los compromisos de compra no cancelables y ciertos tipos de garantías pueden exponer una entidad al riesgo de inventario si la entidad asume el riesgo de no poder monetizar el inventario.

El riesgo de inventario podría existir incluso si no se vende ningún bien físico. Por ejemplo, una entidad podría tener riesgo de inventario en un acuerdo de servicio si se compromete a pagar al proveedor de servicios, incluso si la entidad no puede identificar a un cliente para comprar el servicio.

Tomar posesión física de un bien y asumir un riesgo de pérdida por un período de tiempo no resulta en automático que una entidad sea el principal. Para ser el principal, la entidad debe tener el control del bien antes de que se transfiera al cliente.

Por otro lado, no es un requisito que una entidad tenga riesgo de inventario para concluir que toma el control de un bien. Por ejemplo, una entidad que vende un bien a un cliente puede indicar a un proveedor que envíe el bien directamente al cliente ('Dropship' por sus siglas en inglés) y, como resultado, la entidad no toma posesión física y puede que nunca tenga un riesgo de inventario sustancial relacionado con el bien. Este hecho, por sí solo, no evitaría que la entidad concluya que controla el bien antes de que se transfiera al cliente. Sin embargo, la entidad tendría que respaldar su conclusión basada en la definición de control y los otros indicadores.

Discreción en el establecimiento de precios

La discreción para establecer el precio que el cliente paga por el bien o el servicio especificado podría indicar que la entidad tiene la capacidad de dirigir el uso del bien o el servicio y obtener sustancialmente todos los beneficios restantes. Ganar un porcentaje fijo de la consideración de cada venta puede indicar que una entidad es un agente, porque un porcentaje fijo limita el beneficio que una entidad puede recibir de la transacción.

Una entidad a veces podría tener cierta flexibilidad para establecer precios y aún así ser considerado un agente. Por ejemplo, los agentes a menudo tienen la capacidad de proporcionar descuentos al cliente final (y renunciar efectivamente a una parte de su cuota o comisión) para incentivar las compras del bien o el servicio del principal.

A veces, una entidad permite a otra entidad (como un revendedor), vender su bien o servicio usando un rango de precios en lugar de un único precio establecido. El revendedor tiene alguna capacidad para establecer precios (dentro del rango), pero esto no necesariamente indica que el revendedor es el principal en la transacción con el cliente final. Si el rango de precios que un intermediario puede cobrar es estrecho, esto podría indicar que el intermediario es un agente, porque el beneficio que puede derivar de la venta de bienes o servicios es limitado. Si el rango de precios es amplio, esto podría indicar que el intermediario es el principal en la venta a los clientes finales. El intermediario (a diferencia del cliente final) sería el cliente de la entidad, y la entidad debe reconocer los ingresos iguales al precio de venta al intermediario cuando el control se transfiere al intermediario. La administración debe tener en cuenta todos los indicadores en esta evaluación, algunos de los cuales aún podrían apoyar una conclusión de que la entidad es el principal en la venta al cliente final.

Ejemplos para determinar si una entidad es el principal o agente

Los siguientes ejemplos detallan el análisis que debe hacer una entidad para determinar si es el principal o agente.

Ejemplo cuando una entidad es agente

La entidad “N”, opera un sitio web que vende libros. La entidad “N” entra en un contrato con una librería para vender los libros de la librería en línea. El sitio web de la entidad “N” facilita los pagos entre la librería y el cliente. La librería establece el precio y la entidad “N” gana una comisión igual al 5% del precio de venta. La librería envía los libros directamente al cliente. Sin embargo, el cliente devuelve los libros a la entidad “N” si están insatisfechos. La entidad “N” tiene el derecho de devolver libros a la librería sin penalización si son devueltos por el cliente.

¿Es la entidad “N” el principal o agente para la venta de libros al cliente?

La entidad “N” está actuando como agente de la librería y debe reconocer los ingresos de comisiones por las ventas realizadas en nombre de la librería; es decir, debe reconocer los ingresos de forma neta. El bien o servicio especificado en este arreglo es un libro comprado por el cliente. La entidad “N” no controla los libros antes de que se transfieran al cliente. La entidad “N” no tiene la capacidad de dirigir el uso de los bienes transferidos a los clientes y no controla el inventario de bienes de la librería. La entidad “N” tampoco es responsable del cumplimiento de los pedidos y no tiene discreción para establecer precios de los libros. Aunque los clientes devuelven libros a la entidad “N”, la entidad “N” tiene el derecho de devolver los libros a la librería y, por lo tanto, no tiene riesgo sustantivo de inventario. Por lo tanto, los indicadores soportan que la entidad “N” no es el principal para la venta de los libros de la librería.

La entidad “N” debe reconocer los ingresos por comisiones cuando cumpla su promesa de facilitar una venta (es decir, cuando los libros son comprados por un cliente).



Ejemplo cuando una entidad es principal

La entidad “O” negocia con las principales aerolíneas para obtener acceso a los boletos de avión a tarifas reducidas, y vende los boletos a sus clientes a través de su sitio web. La entidad “O” acuerda comprar un número específico de boletos a las tarifas acordadas y se requiere que pague por esos boletos, independientemente de si puede revenderlos. Los clientes que visitan el sitio web de la entidad “O” buscan boletos disponibles de la entidad “O”. La entidad “O” tiene discreción para establecer los precios de los boletos que vende a sus clientes.

La entidad “O” es responsable de entregar el boleto al cliente. La entidad “O” también ayudará al cliente a resolver las quejas con el servicio proporcionado por las aerolíneas. La aerolínea es responsable de cumplir con todas las demás obligaciones asociadas con el boleto, incluidos los viajes aéreos y los servicios relacionados (es decir, el vuelo) y las soluciones para la insatisfacción del servicio.

¿La entidad “O” es el principal o agente para la venta de boletos de avión a los clientes?

La entidad “O” es el principal y debe reconocer los ingresos por la tarifa bruta cargada a los clientes. El bien o el servicio especificado es un boleto que proporciona a un cliente el derecho a volar en el vuelo seleccionado (u otro vuelo si el seleccionado se cambia o se cancela). La entidad “O” controla los boletos antes de la transferencia del boleto al cliente. La entidad “O” tiene la capacidad de dirigir el uso del boleto y obtiene los beneficios restantes del boleto revendiendo el boleto o utilizando el boleto. La entidad “O” también tiene un riesgo de inventario antes de que el boleto se transfiera al cliente y la discreción para establecer el precio del boleto. Por lo tanto, los indicadores soportan que la entidad “O” es el principal.

Ejemplo de servicio de integración significativo

La entidad M proporciona a sus clientes un paquete de servicios en la nube, incluido el acceso a una plataforma de Software-AS-A-Service (SaaS), propiedad de y operada por un tercero. La entidad M contrata directamente con el tercero el derecho de acceder a la plataforma SaaS como parte de su oferta de servicios a sus clientes. La entidad M determina que está proveyendo un servicio significativo de integrar los diversos servicios en un paquete combinado para satisfacer las especificaciones del cliente. Por lo tanto, el acceso a la plataforma SaaS y los servicios relacionados realizados por la entidad M no son identificables por separado y el contrato contiene una sola obligación de desempeño.

¿Es la entidad M el principal o agente para el paquete de servicios en la nube?

La entidad M es el principal y debe reconocer los ingresos por la tarifa bruta cargada a los clientes. El acceso a la plataforma SaaS es un insumo en el paquete de servicios en la nube (el bien o servicio especificado). La entidad M obtiene el control de los insumos, incluido el acceso a la plataforma SaaS, y dirige su uso para crear el entregable combinado que el cliente ha contratado.

La conclusión podría diferir si la entidad M determina que el acceso a la plataforma SaaS y los servicios relacionados realizados por la entidad M son cada uno distinto (y, por lo tanto, obligaciones de desempeño separadas). En ese caso, la entidad M determinaría si es el principal o agente por separado por cada bien o servicio distinto.



Ejemplo de múltiples bienes o servicios especificados

La entidad “P” provee servicios de procesamiento de nómina a los clientes bajo un acuerdo de servicio. La entidad “P” también ofrece servicios de consultoría al cliente relacionados con los procesos de nómina y compensación del cliente. La entidad “P” ha llegado a la conclusión de que los servicios de procesamiento de nómina y los servicios de consultoría son distintos.

Los servicios de consultoría son realizados por un tercero, la entidad “Q”. La entidad “Q” determina el precio de los servicios de consultoría y coordina directamente con el cliente para determinar el momento y el alcance del trabajo. La entidad “P” ocasionalmente ayuda a los clientes en la resolución de quejas sobre los servicios de consultoría; Sin embargo, la entidad “Q” es responsable de cumplir con las especificaciones de los clientes, incluido el reembolso de honorarios o un rehacer un trabajo, según sea necesario.

El cliente paga a la entidad “P” una tarifa de servicio mensual para los servicios de procesamiento de nómina. La entidad “P” también cobra la tarifa por los servicios de consultoría, y retiene el 10% de la tarifa pagada y remite el monto remanente a la entidad “P”. Cualquier pérdida resultante de los excesos de trabajo de los servicios de consultoría son absorbidos completamente por la entidad “Q”.

¿La entidad “P” es el principal o agente para los servicios de procesamiento de nómina y servicios de consultoría?

Hay dos servicios específicos en el acuerdo: servicios de procesamiento de nómina y servicios de consultoría. La entidad “P” debe evaluar si es el principal o agente por separado para cada servicio específico. La entidad “P” concluye que es el principal para los servicios de procesamiento de nómina y es un agente para los servicios de consultoría.

La entidad “P” controla los servicios de procesamiento de nómina antes de que los servicios se transfieran al cliente porque realiza estos servicios y ninguna otra parte está involucrada en proporcionar esos servicios al cliente.

La entidad “P” no controla los servicios de consultoría antes de que los servicios se transfieran al cliente porque no está dirigiendo a la entidad “Q” para prestar el servicio en su nombre. La entidad “P” no es la responsable primaria del cumplimiento porque la entidad “P” no es responsable de proveer los servicios o cumplir con las especificaciones de los clientes. La entidad “P” tampoco tiene riesgo de inventario o discreción para establecer precios para los servicios de consultoría. Por lo tanto, los indicadores soportan que la entidad “P” no es el principal para los servicios de consultoría.

Contactos

Juan Duque

Socio de Accounting Services Group,
National Office & Deals
juan.duque@pwc.com

Alfredo Dominguez

Gerente de Accounting Services Group,
National Office
alfredo.dominguez@pwc.com

Consulta más información relevante:

pwc.com/mx/actualizacionesregulatorias