

Heads Up

En este número:

- Introducción
- Análisis de las promesas contenidas en un contrato con un cliente
- Consideraciones de control
- Vista de conjunto de los ejemplos ilustrativos
- Apéndice A – Preguntas para quienes respondan
- Apéndice B – Ejemplos ilustrativos

El principal cambia

FASB propone enmiendas a la orientación del nuevo estándar de ingresos ordinarios sobre las consideraciones principal-versus-agente

Por Joe DiLeo y Nick Tricarichi, Deloitte & Touche LLP

Introducción

En agosto 31, 2015, FASB emitió una [ASU propuesta](#)¹ que enmendaría el [estándar de ingresos ordinarios](#)² de mayo de 2014 de FASB (el “nuevo estándar de ingresos ordinarios”) para abordar los problemas planteados en relación con cómo la entidad debe valorar si es el principal o el agente en contratos que incluyen tres o más partes (“consideraciones de principal-versus-agente”). En particular, los *stakeholders* han preguntado (1) cómo determinar la unidad de cuenta (i.e., si debe ser a nivel del contrato o a nivel de la obligación de desempeño), (2) si los indicadores relacionados contenidos en el nuevo estándar de ingresos ordinarios tienen la intención de ayudar en una sola evaluación del control o representan una evaluación adicional, y (3) cómo ciertos indicadores están relacionados con el principio general de control del nuevo estándar de ingresos ordinarios.

Nota del editor: Las enmiendas que se esbozan en la ASU propuesta aclaran, más que cambiar, el principio central de las consideraciones de principal-versus-agente.

Este *Heads Up* resume las determinaciones clave de la ASU propuesta y contiene dos apéndices. El [Apéndice A](#) lista las preguntas de la ASU propuesta para quienes respondan. El [Apéndice B](#) reproduce ejemplos ilustrativos provenientes de la ASU propuesta que enmendarían o complementarían los ejemplos existentes en el nuevo estándar de ingresos ordinarios.

Los comentarios sobre la ASU propuesta se reciben hasta octubre 15, 2015.

Nota del editor: En julio de 2015, IASB emitió un [borrador para discusión pública](#) que incluye enmiendas propuestas a la orientación principal-versus-agente y ejemplos ilustrativos relacionados contenidos en el IFRS 15,³ la contraparte de IASB al nuevo estándar de ingresos ordinarios de FASB. Tales enmiendas propuestas son idénticas a las que se proponen en la SSU. Los comentarios sobre el borrador para discusión pública de IASB se reciben hasta octubre 28, 2015.

¹ FASB Proposed Accounting Standards Update, *Revenue From Contracts With Customers (Topic 606): Principal Versus Agent Considerations (Reporting Revenue Gross Versus Net)*.

² FASB Accounting Standards Update No. 2014-09, *Revenue From Contracts With Customers*.

³ IFRS 15, *Revenue From Contracts With Customers*.

Análisis de las promesas contenidas en un contrato con un cliente

La ASU propuesta aclararía que la entidad debe evaluar si es el principal o el agente por cada bien o servicio especificado (i.e., cada bien o servicio o paquete de bienes o servicios distintos que sea distinto) prometido en un contrato con un cliente. Además, la propuesta adicionalmente orientaría para ayudar a que las entidades determinen la naturaleza de las promesas contenidas en un contrato. De manera específica, la orientación propuesta requeriría que la entidad (1) identifique los bienes o servicios especificados (o paquetes de bienes o servicios), incluyendo los derechos a bienes o servicios de un tercero, y (2) determine si controla cada bien o servicio especificado (o derecho a un bien o servicio de un tercero) antes que cada uno sea transferido al cliente. Si antes de la transferencia la entidad controla el bien o servicio especificado, sería el principal; de otra manera, sería un agente que acuerda que otra parte proporcione el bien o servicio especificado. Además, la ASU propuesta aclararía que la entidad puede ser el principal con relación a ciertos bienes o servicios distintos contenidos en un contrato pero un agente con respecto a otros.

Consideraciones de control

La ASU propuesta adicionalmente orientaría de aclaración sobre los tipos de bienes o servicios que el principal puede controlar. De manera específica, la ASC 606-10-55-37A sería adicionada para proporcionar la siguiente orientación:

Cuando otra parte participa en proporcionar bienes o servicios a un cliente, la entidad que es el principal obtiene el control de:

- a. Un bien u otro activo de la otra parte que luego transfiere al cliente
- b. Un derecho a un servicio a ser prestado por otra parte, lo cual le da a la entidad la capacidad para dirigir a esa parte para que preste el servicio al cliente a nombre de la entidad
- c. Un bien o servicio proveniente de otra parte que luego combina con otros bienes o servicios en proporcionarle al cliente el bien o servicio especificado. Si la entidad presta un servicio importante de integrar bienes o servicios proporcionados por otra parte en el bien o servicio especificado para el cual el cliente ha contratado, controla el bien o servicio especificado antes que el bien o servicio sea transferido al cliente. En ese caso, la entidad primero obtiene el control del bien o servicio de la otra parte y dirige su uso para crear el resultado combinado que es el bien o servicio especificado.

Además, la ASU propuesta replantearía los indicadores contenidos en el nuevo estándar de ingresos ordinarios para ilustrar cuándo la entidad puede estar actuando como el principal en lugar de cuándo la entidad está actuando como un agente. Además, la ASU propuesta enmendaría cada indicador para incluir lenguaje explicativo sobre cómo el indicador está relacionado con el principio de control. De manera específica, la ASU propuesta proporcionaría los siguientes indicadores de cuándo la entidad actúa como el principal:

- *“La entidad es principalmente responsable por cumplir la promesa para proporcionar el bien o servicio especificado” para el cliente (incluyendo la responsabilidad por determinar si el bien o servicio de la otra parte es aceptable) –* La ASU propuesta observa que tales responsabilidades por parte de la entidad pueden demostrar que la otra parte del contrato está actuando a nombre de la entidad.
- *La entidad tiene riesgo de inventario antes o después que el bien o servicio especificado es transferido al cliente –* La ASU propuesta observa además, por ejemplo, que obtener (o comprometerse a obtener) el bien o servicio especificado antes que la entidad obtenga un contrato con el cliente “puede señalar que la entidad tiene la capacidad para dirigir el uso de, y obtener sustancialmente todos los beneficios restantes provenientes de, el bien o servicio antes que sea transferido al cliente.”
- *“La entidad tiene discreción al establecer los precios por el bien o servicio especificado,” lo cual puede señalar que tuvo “la capacidad para dirigir el uso de ese bien o servicio” cuando el contrato fue negociado –* Sin embargo, la ASU propuesta observa 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 los bienes o servicios a ser proporcionados por otras partes a los clientes”).
- *La entidad está expuesta a riesgo de crédito por la cantidad por cobrar por el bien o servicio especificado transferido al cliente –* La ASU propuesta cita un ejemplo en el cual la entidad está requerida a pagar a la otra parte en la transacción por un bien o servicio especificado para el cliente independiente de si el cliente le paga a la entidad. Tal situación puede señalar que la entidad está dirigiendo a la otra parte para proporcionar el bien o servicio para el cliente a su nombre. Sin embargo, la ASU propuesta observa que podría existir situaciones en las cuales un agente escoge “aceptar riesgo de crédito como parte de su servicio general de organizar la provisión del bien o servicio especificado” para el cliente.

La ASU propuesta no daría a ningún indicador más peso que a otros en la valoración de si la entidad es el principal o el agente. Sin embargo, señala que los indicadores de control pueden ser más o menos relevantes para la valoración del control dependiendo de la naturaleza del bien o servicio especificado en un contrato particular.

Vista de conjunto de los ejemplos ilustrativos

La ASU propuesta enmendaría ciertos ejemplos ilustrativos contenidos en el nuevo estándar de ingresos ordinarios (y añadiría algunos más) para aclarar cómo la entidad valoraría si es el principal o el agente en una transacción de ingresos ordinarios. La tabla que se presenta a continuación resume los ejemplos propuestos enmendados y nuevos. El [Apéndice B](#) reproduce cada uno de los ejemplos de la ASU propuesta.

Ejemplo propuesto	Naturaleza del ejemplo
Ejemplo 45 (enmendado) – demuestra que la entidad es un agente	Además de ilustrar cómo la entidad identificaría los bienes o servicios especificados y cómo realizaría la valoración del control relacionada con cada uno. El Ejemplo 45, tal y como es enmendado, aclararía que la consideración que la entidad hace respecto de los indicadores es complementaria a (más que diferente o separada de) su valoración de si controla los bienes o servicios antes que sean transferidos al cliente.
Ejemplo 46 (enmendado) – demuestra que la entidad es el principal	Al igual que el Ejemplo 45 en la ASU propuesta, el Ejemplo 46, tal y como es enmendado, ilustraría cómo la entidad identificaría los bienes o servicios especificados y cómo realizaría la valoración del control relacionada con cada uno. Según la ASU propuesta, el Ejemplo 46 también aclararía que la entidad puede no necesitar considerar los indicadores cuando su evaluación de si controla el bien o servicio sea conclusiva.
Ejemplo 46A (nuevo) – demuestra que la entidad es el principal	La ASU propuesta añadiría este ejemplo para ilustrar cómo la entidad debe aplicar la orientación sobre las consideraciones principal-versus-agente a una transacción que involucra servicios.
Ejemplo 47 (enmendado) – demuestra que la entidad es el principal	La ASU propuesta enmendaría el Ejemplo 47 para aclarar que la naturaleza del bien o servicio especificado a ser proporcionado al cliente es un derecho que la entidad controla. Tal y como es enmendado, el ejemplo ilustraría cómo la entidad debe valorar si controla el bien o servicio especificado cuando ese bien o servicio es un derecho. Además, el ejemplo enmendado demostraría que algunos, pero no todos, de los indicadores pueden ser relevantes para la valoración que la entidad hace respecto de si controla un derecho.
Ejemplo 48 (enmendado) – demuestra que la entidad es un agente	Al igual que el Ejemplo 47 enmendado propuesto, el Ejemplo 48 tal y como es enmendado ilustraría cómo la entidad debe aplicar la orientación sobre las consideraciones de principal-versus-agente cuando el bien o servicio especificado es un derecho. Sin embargo, el Ejemplo 48 enmendado resaltaría cuándo la entidad actúa como un agente porque no controla el derecho antes de transferirlo al cliente.
Ejemplo 48A (nuevo) – demuestra que la entidad es tanto el principal como un agente en un solo contrato	Este nuevo ejemplo propuesto ilustraría que en un contrato puede haber más de un bien o servicio especificado y que la entidad tiene que valorar por separado cada bien o servicio especificado a fin de determinar si controla cada bien o servicio antes de transferirlo al cliente. La entidad en el ejemplo propuesto concluye que es el principal con respecto a uno de los bienes o servicios especificados en el contrato y un agente con relación al otro bien o servicio especificado.

Apéndice A – Preguntas para quienes respondan

Las preguntas de la ASU propuesta para quienes respondan son listadas a continuación para referencia.

Pregunta 1: Las enmiendas que se proponen al párrafo 606-10-55-36 aclaran la unidad de cuenta (el “bien o servicio especificado”) a la cual la entidad determinaría si es el principal o un agente y aclara que la entidad puede ser tanto el principal como un agente en un solo contrato. ¿Las enmiendas propuestas mejorarían la operabilidad y la comprensibilidad de la orientación de principal versus agente contenida en el Topic 606? Si no, por favor explique por qué y sugiera alternativas.

Pregunta 2: El párrafo 606-10-55-37A aclara la aplicación del principio de control a ciertos tipos de acuerdos mediante explicar que el principal controla el bien o servicio especificado antes que sea transferido al cliente. ¿Las enmiendas propuestas mejorarían la operabilidad y la comprensibilidad de la orientación de principal versus agente contenida en el Topic 606? Si no, por favor explique por qué y sugiera alternativas.

Pregunta 3: Las enmiendas propuestas al párrafo 606-10-55-39 proporcionan indicadores de cuándo la entidad controla el bien o servicio especificado antes que sea transferido al cliente y, por consiguiente, sería el principal. Las enmiendas también aclaran la relación de cada indicador con el principio de control contenido en el párrafo 606-10-55-37. El párrafo 606-10-55-39A fue adicionado para explicar que los indicadores pueden ser más o menos relevantes para la valoración del principal versus agente dependiendo de la naturaleza del acuerdo y que los diferentes indicadores pueden proporcionar más o menos evidencia persuasiva acerca de si la entidad controla el bien o servicio especificado antes que sea transferido al cliente en contratos diferentes. ¿Las enmiendas propuestas mejorarían la operabilidad y la comprensibilidad de la orientación de principal versus agente contenida en el Topic 606? Si no, por favor explique por qué y sugiera alternativas.

Pregunta 4: ¿Las revisiones a los ejemplos ilustrativos de principal versus agente (Ejemplos 45 hasta 48) y los ejemplos ilustrativos adicionados (Ejemplos 46A y 48A) mejorarían la operabilidad y la comprensibilidad de la orientación de principal versus agente contenida en el Topic 606? Si no, por favor explique por qué y sugiera alternativas.

Apéndice B – Ejemplos ilustrativos

Los siguientes ejemplos ilustrativos son reproducidos de la ASU (el texto adicionado es subrayado, y el texto eliminado es ~~tachado~~).

Ejemplo 45 – Disponer de lo necesario para el suministro de bienes o servicios (La entidad es un agente)

606-10-55-317 La entidad opera un sitio web que les permite a los clientes comprar bienes de un rango de proveedores quienes entregan los bienes directamente a los clientes. Cuando un bien es comprado vía el sitio web, la entidad tiene derecho a una comisión que es igual al 10 por ciento del precio de venta. El sitio web de la entidad facilita el pago entre el proveedor y el cliente a precios que son establecidos por el proveedor. La entidad requiere el pago de los clientes antes que las órdenes sean procesadas, y todas las órdenes son no-reembolsables. La entidad no tiene obligaciones adicionales para con el cliente luego de disponer lo necesario para que los productos sean proporcionados al cliente.

606-10-55-318 Para determinar si la obligación de desempeño de la entidad es proporcionar el bien o servicio especificado (esto es, la entidad es el principal) o disponer lo necesario para que esos bienes sean proporcionados por el proveedor (esto es, la entidad es un agente), la entidad considera ~~identifica~~ la naturaleza de su promesa ~~el bien o servicio a ser proporcionado al cliente y valora si controla ese bien o servicio antes que el bien o servicio sea transferido al cliente.~~ De manera específica, la entidad observa que el proveedor de los bienes entrega sus bienes directamente al cliente y, por consiguiente, la entidad no obtiene el control de los bienes. En lugar de ello, la promesa de la entidad es disponer lo necesario para que el proveedor proporcione esos bienes para el cliente. Al llegar a esa conclusión la entidad considera los siguientes indicadores provenientes del párrafo 606-10-39 tal y como sigue:

- a. Sub-párrafo reemplazado por la Accounting Standards Update 2015-XX. ~~El proveedor es principalmente responsable por cumplir el contrato, esto es, mediante enviar los bienes al cliente.~~
- b. Sub-párrafo reemplazado por la Accounting Standards Update 2015-XX. ~~La entidad no asume riesgo de inventario en ningún momento durante la transacción porque los bienes son enviados directamente por el proveedor al cliente.~~
- c. Sub-párrafo reemplazado por la Accounting Standards Update 2015-XX. ~~La consideración de la entidad es en la forma de una comisión (10 por ciento del precio de venta).~~
- d. Sub-párrafo reemplazado por la Accounting Standards Update 2015-XX. ~~La entidad no tiene discreción en el establecimiento de los precios por los bienes del proveedor y, por consiguiente, el beneficio que la entidad puede recibir de esos bienes es limitado.~~
- e. Sub-párrafo reemplazado por la Accounting Standards Update 2015-XX. ~~Ni la entidad ni el proveedor tienen riesgo de crédito porque los pagos de los clientes son realizados por anticipado.~~

[Contenido enmendado y movido al párrafo 606-10-55-318C]

606-10-55-318A El sitio web operado por la entidad es un mercado en el cual los proveedores ofrecen sus bienes y los clientes compran los bienes que se ofrecen. De acuerdo con ello, la entidad observa que los bienes o servicios especificados a ser proporcionados a los clientes que usan el sitio web son los bienes proporcionados por los proveedores, a los clientes la entidad no hace otras promesas.

606-10-55-318B La entidad concluye que no controla los bienes especificados antes que sean transferidos a los clientes que ordenan los bienes usando el sitio web. En ningún momento la entidad tiene la capacidad para dirigir el uso de los bienes transferidos a los clientes. Por ejemplo, no puede dirigir los bienes a partes diferentes a los clientes o impedir que el proveedor transfiera esos bienes a los clientes. La entidad no controla el inventario de bienes de los proveedores usado para cumplir las órdenes colocadas por los clientes que usan el sitio web.

606-10-55-318C ~~En~~ Como parte de llegar a esa conclusión la entidad considera los siguientes indicadores ~~provenientes de~~ contenidos en el párrafo 606-10-55-39 ~~tal y como sigue.~~ La entidad concluye que esos indicadores proporcionan evidencia adicional de que no controla los bienes especificados antes que sean transferidos a los clientes:

- a. ~~El proveedor es principalmente responsable por cumplir el contrato — esto es, mediante enviar los bienes al cliente~~ la promesa de proporcionar los bienes al cliente. La entidad ni está obligada a proporcionar los bienes si el proveedor falla en transferir los bienes al cliente ni es responsable por la aceptabilidad de los bienes.
- b. ~~En ningún momento la entidad asume riesgo de inventario antes o después que los bienes sean transferidos durante la transacción porque los bienes son enviados directamente por el proveedor al cliente. La entidad no se compromete a obtener los bienes del proveedor antes que los bienes sean comprados por el cliente y no acepta responsabilidad por cualesquiera bienes dañados o devueltos.~~
- c. ~~La consideración de la entidad es en la forma de una comisión (10 por ciento del precio de venta).~~
- d. ~~La entidad no tiene discreción en el establecimiento de los precios de los bienes del proveedor y, por consiguiente, el beneficio que la entidad puede recibir de esos bienes es limitado.~~ El precio de venta es establecido por el proveedor.
- e. ~~Ni la entidad ni el proveedor tienen riesgo de crédito dado que los pagos de los clientes son hechos por anticipado.~~

[Contenido enmendado tal y como se muestra y movido desde el párrafo 606-10-55-318]

606-10-55-319 En consecuencia, la entidad concluye que es un agente y que su obligación de desempeño es disponer lo necesario para el suministro de los bienes por parte del proveedor. Cuando la entidad satisface su promesa para disponer lo necesario para que los bienes sean

proporcionados por el proveedor al cliente (lo cual, en este ejemplo, es cuando los bienes son comprados por el cliente), la entidad reconoce los ingresos ordinarios en la cantidad de la comisión a la cual tiene derecho.

Ejemplo 46 – Promesa para proporcionar bienes o servicios (La entidad es el principal)

606-10-55-320 La entidad participa en un contrato con un cliente por equipo con especificaciones únicas. La entidad y el cliente desarrollan las especificaciones para el equipo, luego de lo cual la entidad le comunica al proveedor que la entidad contrata fabricar el equipo. La entidad también dispone lo necesario para hacer que el proveedor entregue el equipo directamente al cliente. Luego de la entrega del equipo al cliente, los términos del contrato requieren que la entidad le pague al proveedor el precio acordado para la entidad y al proveedor por la fabricación del equipo.

606-10-55-321 La entidad y el cliente negocian el precio de venta, y la entidad le factura al cliente el precio acordado con 30 días de plazo para el pago. La utilidad de la entidad se basa en la diferencia entre el precio de venta negociado con el cliente y el precio cargado por el proveedor.

606-10-55-322 El contrato entre la entidad y el cliente requiere que el cliente remedie los defectos en el equipo del proveedor, según el contrato de garantía. Sin embargo, la entidad es responsable por cualesquiera correcciones al equipo requeridas resultantes de errores en las especificaciones.

606-10-55-323 Para determinar si la obligación de desempeño de la entidad es proporcionar los bienes o servicios especificados (esto es, la entidad es el principal) o disponer que ~~otra parte proporcione~~ los bienes o servicios a ser proporcionados por otra parte (esto es, la entidad es un agente), la entidad ~~considera la naturaleza de su promesa~~ identifica el bien o servicio especificado a ser proporcionado al cliente y valora si controla ese bien o servicio antes que el bien o servicio sea transferido al cliente. La entidad ha prometido proporcionarle al cliente el equipo especializado; sin embargo, la entidad ha sub-contratado la fabricación del equipo al proveedor. Al determinar si la entidad obtiene el control del equipo antes que el control se transfiera al cliente y si la entidad es el principal, la entidad considera los indicadores contenidos en el párrafo 606-10-39 tal y como sigue:

- a. Sub-párrafo reemplazado por la Accounting Standards Update No. 2015-XX. La entidad es principalmente responsable por cumplir el contrato. Si bien la entidad ha sub-contratado la fabricación, la entidad es en últimas responsable por asegurar que el equipo satisfaga las especificaciones que el cliente ha contratado.
- b. Sub-párrafo reemplazado por la Accounting Standards Update No. 2015-XX. La entidad tiene riesgo de inventario porque es responsable por las correcciones al equipo que resulten de errores en las especificaciones, si bien el proveedor tiene riesgo de inventario durante la producción y antes del envío.
- c. Sub-párrafo reemplazado por la Accounting Standards Update No. 2015-XX. La entidad tiene discreción en el establecimiento del precio de venta con el cliente, y la utilidad ganada por la entidad es una cantidad que es igual a la diferencia entre el precio de venta negociado con el cliente y la cantidad a ser pagada al proveedor.
- d. Sub-párrafo reemplazado por la Accounting Standards Update No. 2015-XX. La consideración de la entidad no es en la forma de una comisión.
- e. Sub-párrafo reemplazado por la Accounting Standards Update No. 2015-XX. La entidad tiene riesgo de crédito por la cantidad por cobrar al cliente en el intercambio por el equipo.

606-10-55-323A La entidad concluye que ha prometido proporcionarle al cliente equipo especializado. Si bien la entidad ha sub-contratado la fabricación del equipo con el proveedor, la entidad concluye que el desarrollo de las especificaciones y la fabricación del equipo no son distintas porque no son identificables por separado (esto es, hay una sola obligación de desempeño). La entidad es responsable por la administración general del contrato y, por consiguiente, presta un servicio importante de integrar esos elementos en el resultado combinado – el equipo especializado – que el cliente ha contratado. Además, esas actividades están altamente interrelacionadas; por ejemplo, si cuando el equipo es fabricado se identifican modificaciones necesarias a las especificaciones, la entidad es responsable por comunicar las revisiones al proveedor y por asegurar que cualquier reproceso requerido esté conforme con las especificaciones revisadas. De acuerdo con ello, la entidad identifica el bien o servicio especificado a ser proporcionado al cliente con el equipo especializado.

606-10-55-323B La entidad concluye que controla el equipo especializado antes que el equipo sea transferido al cliente de acuerdo con el párrafo 606-10-55-37A(c). La entidad proporciona el servicio importante de integración necesario para producir el equipo especializado y, por consiguiente, controla el equipo especializado antes que sea transferido al cliente. En la creación del resultado combinado la entidad dirige el uso del servicio de fabricación que presta el proveedor, que es el equipo especializado. Al llegar a la conclusión de que controla el equipo especializado antes que sea transferido al cliente, la entidad también observa que si bien el proveedor entrega el equipo especializado al cliente, el proveedor no tiene capacidad para dirigir su uso (esto es, el proveedor no puede decidir usar el equipo especializado para otro propósito o dirigir ese equipo a otro cliente). Los términos del contrato de la entidad con el proveedor impiden que el proveedor dirija el uso del equipo especializado mediante especificar que el equipo tiene que ser entregado al cliente. La entidad también obtiene los beneficios restantes provenientes del equipo especializado mediante tener derecho a la consideración contenida en el contrato del cliente.

606-10-55-324 La entidad concluye que su promesa es proporcionarle el equipo al cliente. Con base en los indicadores contenidos en el párrafo 606-10-55-39, la entidad concluye que controla el equipo antes que sea transferido al cliente. Por lo tanto, la entidad concluye que es el principal en la transacción. La entidad no considera los indicadores contenidos en el párrafo 606-10-55-39 porque la evaluación anterior es concluyente sin consideración de los indicadores, y La entidad reconoce los ingresos ordinarios en la cantidad bruta de la consideración a la cual tiene derecho del cliente en intercambio por el equipo especializado.

Ejemplo 46A – Promesa para proporcionar bienes o servicios (La entidad es el principal)

606-10-55-324A La entidad participa en un contrato con un cliente para proporcionar servicios de mantenimiento de oficina. La entidad y el cliente definen y acuerdan sobre el alcance de los servicios y negocian el precio. La entidad es responsable por asegurar que los servicios sean prestados de acuerdo con los términos y condiciones contenidos en el contrato. La entidad le factura mensualmente el cliente el precio acordado, con plazo de 10 días.

606-10-55-324B La entidad regularmente compromete terceros como proveedores de servicio para prestarles a sus clientes los servicios de mantenimiento de oficina. Cuando la entidad obtiene un contrato de un cliente, la entidad a su vez entra en un contrato con uno de esos proveedores de servicio dirigiendo al proveedor del servicio para que preste al cliente los servicios de mantenimiento de oficina. Los términos de pago contenidos en los contratos con los proveedores del servicio generalmente están alineados con los términos de pago contenidos en los contratos de la entidad con los clientes. Sin embargo, la entidad está obligada a pagar al proveedor del servicio incluso si por cualquier razón el cliente falla en pagar.

606-10-55-324C Para determinar si la entidad es el principal o un agente, la entidad identifica el bien o servicio especificado a ser proporcionado al cliente y valora si controla ese bien o servicio antes que el bien o servicio sea transferido al cliente.

606-10-55-324D La entidad observa que los servicios especificados a ser prestados al cliente son los servicios de mantenimiento de oficina y que al cliente no se hacen otras promesas.

606-10-55-324E La entidad concluye que obtiene el control del derecho a esos servicios (los cuales serán prestados por el proveedor del servicio) antes que esos servicios sean prestados al cliente. Los términos del contrato de la entidad con el proveedor del servicio le dan a la entidad la capacidad de dirigir al proveedor del servicio para que preste los servicios especificados a nombre de la entidad. Además, la entidad concluye que los siguientes indicadores contenidos en el párrafo 606-10-55-39 proporcionan evidencia adicional de que la entidad controla los servicios de mantenimiento de oficina antes que sean prestados al cliente:

- a. La entidad es el principal responsable por cumplir la promesa de prestar servicios de mantenimiento de oficina. Si bien la entidad ha subcontratado los servicios con el proveedor de servicio, la entidad es responsable por la aceptabilidad de los servicios (esto es, la entidad es responsable por el cumplimiento de la promesa contenida en el contrato, independiente de si la entidad presta los servicios por sí mismo o contrata a un tercero proveedor de servicios para que preste los servicios).
- b. La entidad tiene discreción en el establecimiento del precio por los servicios para el cliente.
- c. La entidad tiene riesgo de crédito por la cantidad por cobrar del cliente en intercambio por los servicios de mantenimiento de oficina. La entidad está requerida a pagar al proveedor de servicio independiente de si obtiene el pago del cliente.

606-10-55-324F La entidad observa que no tiene compromiso para obtener los servicios del proveedor del servicio antes de obtener el contrato con el cliente, ni mantiene disponibles recursos para prestar servicios de mantenimiento (por ejemplo, personal, equipo, o suministros). Por consiguiente, la entidad no tiene riesgo de inventario con relación a los servicios de mantenimiento de oficina. No obstante ello, la entidad concluye que controla los servicios de mantenimiento de oficina antes que sean prestados al cliente, haciéndolo con base en la evidencia contenida en el párrafo 606-10-55-324E.

606-10-55-324G Por consiguiente, la entidad es el principal en la transacción y reconoce los ingresos ordinarios en la cantidad de la consideración a la cual tiene derecho del cliente en intercambio por los servicios de mantenimiento de oficina.

Ejemplo 47 – Promesa para proporcionar bienes o servicios (La entidad es el principal)

606-10-55-325 La entidad negocia con aerolíneas principales la compra de tiquetes a tarifas reducidas comparadas con el precio de los tiquetes vendidos directamente por las aerolíneas al público. La entidad acuerda comprar un número especificado de tiquetes y tiene que pagar esos tiquetes independiente de si es capaz de revenderlos. La tarifa reducida pagada por la entidad por cada tiquete comprada es negociada y acordada por anticipado.

606-10-55-326 La entidad determina los precios a los cuales los tiquetes de la aerolínea serán vendidos a sus clientes. La entidad vende los tiquetes y recauda la consideración de los clientes cuando los tiquetes son comprados; por consiguiente, no hay riesgo de crédito.

606-10-55-327 La entidad también les ayuda a los clientes en la solución de los reclamos por el servicio prestado por las aerolíneas. Sin embargo, cada aerolínea es responsable por cumplir las obligaciones asociadas con el tiquete, incluyendo las soluciones al cliente por el descontento con el servicio.

606-10-55-328 Para determinar si la obligación de desempeño de la entidad es proporcionar los bienes o servicios especificados (esto es, la entidad es el principal) o disponer que otra parte proporcione los bienes o servicios a ser prestados por otra parte (esto es, la entidad es un agente), la entidad considera la naturaleza de su promesa identifica el bien o servicio especificado a ser proporcionado al cliente y valora si controla ese bien o servicio antes que el bien o servicio sea prestado al cliente. ~~La entidad determina que su promesa es proporcionarle al cliente un tiquete, el cual proporciona el derecho a volar en el vuelo especificado o en otro vuelo si el vuelo especificado es cambiado o cancelado. Al determinar si la entidad obtiene el control del derecho a volar antes que el control sea transferido al cliente y si la entidad es el principal, la entidad considera los indicadores contenidos en el párrafo 606-10-55-39 tal y como sigue:~~

- a. ~~Sub-párrafo reemplazado por la Accounting Standards Update 2015-XX. La entidad es principalmente responsable por cumplir el contrato, que es proporcionar el derecho a volar. Sin embargo, la entidad no es responsable por proporcionar el vuelo mismo, el cual será proporcionado por la aerolínea.~~
- b. ~~Sub-párrafo reemplazado por la Accounting Standards Update 2015-XX. La entidad tiene riesgo de inventario por los tiquetes dado que son comprados antes que sean vendidos a los clientes de la entidad y la entidad está expuesta a cualquier pérdida como resultado de no ser capaz de vender los tiquetes por más que el costo para la entidad.~~
- c. ~~Sub-párrafo reemplazado por la Accounting Standards Update 2015-XX. La entidad tiene discreción en el establecimiento de los precios de venta por los tiquetes para sus clientes.~~
- d. ~~Sub-párrafo reemplazado por la Accounting Standards Update 2015-XX. Como resultado de la capacidad de la entidad para establecer los precios de venta, la cantidad que la entidad gana no es en la forma de una comisión sino que, en lugar de ello, depende del precio de venta que establezca y de los costos de los tiquetes que fueron negociados con la aerolínea.~~

606-10-55-328A La entidad concluye que con cada tiquete que se compromete a comprar de la aerolínea, obtiene el control del derecho a volar en un vuelo especificado (en la forma de un tiquete) que la entidad entonces transfiere a sus clientes. En consecuencia, la entidad determina que el bien o servicio especificado a ser proporcionado al cliente es ese derecho que la entidad controla. La entidad observa que al cliente no se hacen otras promesas.

606-10-55-328B La entidad controla el derecho a cada vuelo antes que transfiera ese derecho a uno de sus clientes dado que la entidad tiene la capacidad para dirigir el uso de esos derechos mediante decidir si usar los tiquetes para cumplir los contratos con los clientes y, si es así, cuáles contratos cumplirá. La entidad también tiene la capacidad para obtener los beneficios restantes provenientes de esos derechos ya sea mediante revender los tiquetes y obtener todos los producidos provenientes de esas ventas o, de manera alternativa, usar ella misma los tiquetes.

606-10-55-328C Los indicadores contenidos en el párrafo 606-10-55-39(b) hasta 55-39(c) también proporcionan evidencia de que la entidad controla el derecho a cada vuelo antes que el derecho sea transferido al cliente. La entidad tiene riesgo de inventario con relación a los tiquetes dado que la entidad está comprometida a obtener los tiquetes de la aerolínea antes de obtener el contrato con el cliente para la compra de los tiquetes. De acuerdo con ello, la entidad está obligada a pagar a las aerolíneas por esos derechos independiente de si es capaz de obtener clientes para revenderles esos tiquetes o si puede obtener un precio favorable por esos tiquetes. La entidad también establece el precio que sus clientes pagarán por los tiquetes.

606-10-55-329 La entidad concluye que su promesa es proporcionar un tiquete (esto es, un derecho a volar) al cliente. Con base en los indicadores contenidos en el párrafo 606-10-55-39, la entidad concluye que controla el tiquete antes que sea transferido al cliente. Por consiguiente, la entidad concluye que es el principal en la transacción las transacciones con los clientes. La entidad y reconoce los ingresos ordinarios en la cantidad bruta de la consideración a la cual tiene derecho en el intercambio por los tiquetes transferidos a los clientes.

Ejemplo 48 – Disponer lo necesario para proporcionar los bienes o servicios (La entidad es un agente)

606-10-55-330 La entidad vende vales que les dan derechos a los clientes a comidas futuras en restaurantes especificados. Esos vales son vendidos por la entidad, y el precio de venta del vale le proporciona al cliente un descuento importante cuando es comparado con los precios de venta normales de las comidas (por ejemplo, el cliente paga \$100 por un vale que le da derecho al cliente a una comida en un restaurante que de otra manera costaría \$200). La entidad no compra vales por adelantado; en lugar de ello, compra vales solo cuando son solicitados por los clientes. La entidad vende los vales mediante su sitio web, y los vales son no-reembolsables.

606-10-55-331 La entidad y los restaurantes determinan conjuntamente los precios a los cuales los vales serán vendidos a los clientes. La entidad tiene derecho al 30 por ciento del precio del vale cuando vende el vale. La entidad no tiene riesgo de crédito porque los clientes pagan los vales cuando son comprados.

606-10-55-332 La entidad también les ayuda a los clientes en la solución de los reclamos acerca de las comidas y tiene un programa de satisfacción del comprador. Sin embargo, el restaurante es responsable por cumplir las obligaciones asociadas con el vale, incluyendo solucionar al cliente por el descuento con el servicio.

606-10-55-333 Para determinar si la entidad es el principal o un agente, la entidad considera la naturaleza de su promesa y si tiene el control del vale (esto es, un derecho) antes que transfiera el control al cliente identifica el bien o servicio especificado a ser proporcionado al cliente y valora si controla el bien o servicio especificado antes que ese bien o servicio sea transferido al cliente. Al hacer esta determinación, la entidad considera los indicadores contenidos en el párrafo 606-10-55-39 tal y como sigue:

- a. Sub-párrafo reemplazado por la Accounting Standards Update 2015-XX, La entidad no es responsable por proporcionar la comida, la cual será proporcionada por los restaurantes.
- b. Sub-párrafo reemplazado por la Accounting Standards Update 2015-XX, La entidad no tiene riesgo de inventario por los vales dado que no son comprados antes de ser vendidos a los clientes y los vales son no-reembolsables,
- c. Sub-párrafo reemplazado por la Accounting Standards Update 2015-XX, La entidad tiene alguna discreción en el establecimiento de los precios de venta por los vales para los clientes, pero los precios de venta son determinados conjuntamente con los restaurantes.
- d. Sub-párrafo reemplazado por la Accounting Standards Update 2015-XX, La consideración de la entidad es en la forma de una comisión, dado que tiene derecho a un porcentaje estipulado (30 por ciento) del precio del vale.

606-10-55-333A La entidad observa que el bien o servicio especificado a ser proporcionado al cliente es el derecho a una comida (en la forma de un vale) en un restaurante o restaurantes especificados, que el cliente puede usar por sí mismo o transferir a otra persona. La entidad también observa que al cliente no se le hacen otras promesas.

606-10-55-333B La entidad concluye que no controla el derecho a la comida antes que el derecho sea transferido al cliente. Al llegar a esta conclusión, la entidad principalmente considera lo siguiente:

- a. Los vales son creados solo en el momento en que son transferidos a los clientes y, por consiguiente, no existen antes de la transferencia. Por consiguiente, la entidad en ningún momento tiene la capacidad para dirigir el uso de los vales o para obtener sustancialmente todos los beneficios restantes de los vales antes que sean transferidos a los clientes.
- b. La entidad ni compra ni se compromete a comprar los vales antes que sean vendidos a los clientes. La entidad tampoco tiene responsabilidad para aceptar cualesquiera vales devueltos. Por consiguiente, la entidad no tiene riesgo de inventario con relación a los vales tal y como se describe en el párrafo 606-10-55-39(b).
- c. La entidad no le proporciona al cliente el derecho a la comida y, entonces, contrata con un restaurante para cumplir la promesa de la entidad de proporcionarle la comida. Los clientes obtienen vales por comidas específicas de los restaurantes que seleccionan. En otras

palabras, la entidad no está comprometiendo a los restaurantes a prestar el servicio de servir comidas a los clientes a nombre de la entidad tal y como se describe en el parágrafo 606-10-55-39(a).

606-10-55-334 La entidad concluye que su promesa es disponer lo necesario para que los bienes o servicios sean proporcionados a los clientes (los compradores de los vales) en intercambio por una comisión. Con base en los indicadores contenidos en el parágrafo 606-10-55-39, la entidad concluye que no controla los vales que proporcionan un derecho a comidas antes que sean transferidos a los clientes. Por lo tanto, la entidad concluye que es un agente en el acuerdo. La entidad y reconoce los ingresos ordinarios en la cantidad neta de la consideración a la cual la entidad tendrá derecho en intercambio por el servicio disponer lo necesario para que los restaurantes les proporcionen vales a los clientes por las comidas del restaurante, la cual es el 30 por ciento de la comisión a que tiene derecho a partir de la venta de cada vale.

Ejemplo 48A – La entidad es el principal y un agente en el mismo contrato

606-10-55-334A La entidad vende servicios para ayudarles a sus clientes a conseguir de manera más efectiva los potenciales vinculados para las posiciones de trabajo abiertas. Como parte del contrato con un cliente, el cliente acuerda obtener una licencia para tener acceso a la base de datos de información de un tercero sobre potenciales vinculados. La entidad acuerda esta licencia con el tercero, pero el cliente contrata la licencia directamente con el proveedor de la base de datos. La entidad recauda el pago a nombre del tercero proveedor de la base de datos como parte de su facturación general al cliente. El proveedor de la base de datos establece el precio para el cliente por la licencia y es responsable por proporcionar respaldo técnico con la aplicación en línea y proporcionar créditos a los cuales el cliente pueda tener derecho por el tiempo de servicio caído u otros problemas técnicos.

606-10-55-334B Para determinar si la entidad es el principal o un agente, la entidad identifica los bienes o servicios especificados a ser proporcionados al cliente y valora si controla esos bienes o servicios antes que sean transferidos al cliente.

606-10-55-334C Para el propósito de este Ejemplo, se asume que la entidad concluye que sus servicios de vinculación y el acceso a la base de datos son dos bienes o servicios distintos con base en su valoración contenida en los párrafos 606-10-25-19 hasta 25-22. De acuerdo con ello, los bienes o servicios especificados a ser proporcionados al cliente son acceso a la base de datos del tercero y servicios de vinculación.

606-10-55-334D La entidad concluye que no controla el acceso a la base de datos antes que sea prestado para el cliente. La entidad en ningún momento tiene la capacidad para dirigir el uso de la licencia dado que el cliente contrata la licencia directamente con el proveedor de la base de datos. La entidad no controla el acceso a la base de datos del proveedor – no puede, por ejemplo, otorgar acceso a la base de datos a una parte diferente al cliente o impedir que el proveedor de la base de datos proporcione acceso al cliente.

606-10-55-334E Como parte de llegar a esa conclusión, la entidad también considera los siguientes indicadores contenidos en el parágrafo 606-10-55-39. La entidad concluye que esos indicadores proporcionan evidencia adicional de que no controla el acceso a la base de datos antes que el acceso sea proporcionado al cliente:

- a. La entidad no es responsable por cumplir la promesa de proporcionar el servicio de acceso a la base de datos. El cliente contrata la licencia directamente con el tercero proveedor de la base de datos, y el proveedor de la base de datos es responsable por la aceptabilidad del acceso a la base de datos (por ejemplo, mediante proporcionar respaldo técnico o créditos de servicio).
- b. La entidad no tiene riesgo de inventario dado que no compra ni se compromete a comprar, el acceso a la base de datos antes que el cliente contrate el acceso a la base de datos directamente con el proveedor de la base de datos, y no mantiene los recursos necesarios para proporcionar el acceso a la base de datos.
- c. La entidad no tiene discreción en establecer con el cliente el precio por el acceso a la base de datos dado que el proveedor de la base de datos establece ese precio.

606-10-55-334F Por consiguiente, la entidad concluye que es un agente en relación con el servicio de la base de datos del tercero. En contraste, la entidad concluye que es el principal en relación con los servicios de vinculación dado que la entidad presta esos servicios por ella misma y ninguna otra parte participa en prestarlos para el cliente.

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
- Gobierno corporativo
- Orientando el valor de la empresa
- Información financiera
- Información financiera para impuestos
- Inteligencia frente al riesgo
- Sostenibilidad
- Tecnología
- Transacciones & eventos de negocio

Dbriefs también proporciona una manera conveniente y flexible para ganar créditos de CPE – directo en su escritorio. [Únase a *Dbriefs*](#) para recibir notificaciones sobre futuros webcast en www.deloitte.com/us/dbriefs.

Technical Library y US GAAP Plus

[Biblioteca técnica y US GAAP Plus]

Deloitte tiene disponible, sobre la base de suscripción, el acceso a su biblioteca en línea de literatura sobre contabilidad y revelación financiera. Denominada Technical Library: The Deloitte Accounting Research Tool, la biblioteca incluye material de FASB, EITF, AICPA, PCAOB, IASB y SEC, además de los manuales de contabilidad propios de la SEC y los manuales de la SEC y otra orientación interpretativa de la contabilidad y de la SEC.

Actualizada cada día de negocios, Technical Library tiene un diseño intuitivo y un sistema de navegación que, junto con sus poderosas características de búsqueda, le permiten a los usuarios localizar rápidamente información en cualquier momento, desde cualquier computador. Además, los suscriptores de Technical Library reciben *Technically Speaking*, la publicación semanal que resalta las adiciones recientes a la librería. Para más información, incluyendo detalles sobre la suscripción y una demostración en línea, visite www.deloitte.com/us/techlibrary.

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 actualizaciones a la *FASB Accounting Standards Codification*™ así como también desarrollos de otros emisores del estándar y reguladores de los Estados Unidos, tales como PCAOB, AICPA, SEC, IASB y el IFRS Interpretations Committee. ¡Dele un vistazo hoy!

Esta es una traducción al español de la versión oficial en inglés de **Heads Up – September 1, 2015 - Volume 22, Issue 30 – Principal Changes. FASB Proposes Amendments to New Revenue Standard's Guidance on Principal-Versus-Agent Considerations** – 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.

Deloitte se refiere a una o más de las firmas miembros de Deloitte Touche Tohmatsu Limited, una compañía privada del Reino Unido limitada por garantía, y su red de firmas miembros, cada una como una entidad única e independiente y legalmente separada. Una descripción detallada de la estructura legal de Deloitte Touche Tohmatsu Limited y sus firmas miembros puede verse en el sitio web www.deloitte.com/about.

Deloitte presta servicios de auditoría, impuestos, consultoría y asesoramiento financiero a organizaciones públicas y privadas de diversas industrias. Con una red global de firmas miembros en más de 150 países, Deloitte brinda sus capacidades de clase mundial y su profunda experiencia local para ayudar a sus clientes a tener éxito donde sea que operen. Más de 210.000 profesionales de Deloitte se han comprometido a convertirse en estándar de excelencia.

© 2015 Deloitte Touche Tohmatsu Limited