



COVID-19: Consideraciones contables sobre ingresos para Directores de Finanzas

Cinco consideraciones contables sobre el reconocimiento de ingresos

Como resultado del COVID-19, las entidades esperan de forma general, experimentar disminuciones significativas en sus ingresos y afectaciones en su proceso de cumplimiento de las obligaciones de desempeño en contratos a largo plazo.

Estas disminuciones en los ingresos pueden surgir de la reducción del volumen y de los cambios en contraprestaciones variables. Es probable que, como resultado de los cambios en el entorno económico, los clientes busquen modificar los contratos; también es posible que se requiera evaluar con más detalle la capacidad de pago de los clientes antes de decidir que se realice la entrega de productos o servicios correspondientes.

Las entidades seguramente optarán por continuar operando a pesar de la incertidumbre. Por lo anterior, tanto las cuentas por cobrar como los activos de contratos, también podrían estar sujetos a un riesgo de crédito adicional. Por otro lado, pueden surgir contratos onerosos a medida que los mismos se convierten en deficitarios, es decir, implican una pérdida, por la disminución de las contraprestaciones variables o el incremento de los costos de los contratos.

Esta publicación resalta los aspectos clave de la IFRS 15 'Ingresos por Contratos de Clientes', que se espera sean particularmente relevantes durante la pandemia del COVID-19.

Esta publicación aborda el tema desde la perspectiva de las Normas Internacionales de Información Financiera ('IFRS' por su siglas en inglés). Sin embargo, dada la convergencia con las Normas de Información Financiera Mexicanas (NIF), con excepciones menores, esta publicación es de utilidad para el análisis bajo ambas normatividades.



1. Aplicando el ‘modelo de los 5 pasos’

La IFRS 15 se basa en un principio básico que requiere que una entidad reconozca los ingresos de una manera que refleje la transferencia de productos o servicios a los clientes y por un monto que refleje la contraprestación a la que la entidad espera tener derecho a cambio de dichos productos o servicios. Aplicar este principio implica seguir el ‘modelo de los 5 pasos’.

En el clima económico actual, las entidades pueden celebrar más a menudo contratos con clientes con un alto riesgo de incumplimiento de pago. Si no es probable que se cobre la contraprestación al inicio del contrato, no se debe aplicar la orientación normal de la IFRS 15. En cambio, la entidad reconoce los ingresos sólo si y cuando cobra la contraprestación, y no tiene ninguna obligación restante que cumplir. En efecto, la entidad debe tener una cuenta de efectivo para identificar y agrupar las transacciones de esta naturaleza.

Generalmente, una vez que un contrato cumple las condiciones para aplicar el modelo normal de la IFRS 15, cualquier deterioro en la capacidad de pago del cliente se contabiliza según el modelo de pérdida crediticia esperada establecido en la IFRS 9 ‘Instrumentos Financieros’. Sin embargo, si la capacidad de pago del cliente se deteriora significativamente mientras el contrato aún está en vigor, la entidad debe volver a evaluar si es probable que el cobro se realice.

2. Contraprestación variable

La contraprestación variable es cualquier pago que no es fijo de acuerdo con los términos del contrato. Los cambios en las contraprestaciones variables pueden potencialmente impactar los supuestos utilizados en la medición de los ingresos por bienes o servicios que ya se han entregado, especialmente cuando los contratos contienen:

- penalizaciones, incluidos los pagos por daños
- derechos de devolución
- bonos de desempeño (especialmente bonos basados en tiempo)
- precios variables basados en volumen
- concesiones en los precios (ver nota más adelante)
- órdenes de cambio sin precio.

Para los contratos que incluyen una contraprestación variable, la IFRS 15 requiere que estos factores se reevalúen y, de ser necesario, se ajusten en cada fecha de reporte tanto para la mejor estimación como para la (así denominada) restricción. Por tanto, se requerirá que el impacto de lo anterior se incluya en los ingresos en cada fecha de reporte. Es posible que se produzca una reversión significativa de los ingresos al volver a medir cada uno de los puntos anteriores lo que puede resultar, para algunos contratos, en ingresos negativos en el período actual de reporte. Los supuestos de la Gerencia con respecto a la contraprestación variable (basada en hechos y circunstancias a la fecha de reporte) deberán ser revisados en el contexto del COVID-19.

Una concesión de precio otorgada a un cliente podría estar dentro del alcance de la orientación de contraprestación variable o de la orientación de modificación de contrato, dependiendo de los hechos y circunstancias.

Ejemplo

EnginCo, una entidad con un cierre de año al 31 de diciembre, inició un contrato con CustomerCo en mayo de 2018 para la producción de ocho tractores.

CustomerCo acordó pagar a EnginCo \$1,000 por la entrega de cada tractor, con un bono de \$2,000 si todos los tractores se entregan antes del 30 de junio de 2020.

Al 31 de diciembre de 2019 se habían entregado seis tractores, y el séptimo estaba casi terminado y el octavo estaba previsto para el 31 de mayo de 2020. El 31 de marzo de 2020, EnginCo cesó la construcción debido a las reglas de distanciamiento social con siete tractores entregados.

Asumamos que el contrato no puede ser cancelado por causa de fuerza mayor y que el reconocimiento de ingresos adecuado es en un punto en el tiempo.

Al 31 de diciembre de 2019, EnginCo reconoció los siguientes ingresos:

Entrega de 6 tractores (\$1,000 x 6):	\$6,000
Participación del bono (\$2,000 x 6/8):	\$1,500
Total de ingresos reconocidos:	\$7,500

Inicialmente resultaba apropiado reconocer ingreso por la proporción en el bono de desempeño al 31 de diciembre de 2019; en esa fecha, era “altamente probable que no se produjera una reversión significativa del monto de los ingresos acumulados cuando se resolviera posteriormente la incertidumbre asociada” (IFRS 15.56). Hay que tener en cuenta que la barrera era “altamente probable” pero no “cierta”, pudo haber sido razonable al 31 de diciembre de 2019 no anticipar una pandemia.

Para el semestre que termina el 30 de junio de 2020, es evidente que no se recibirá el bono de desempeño. Al 31 de marzo de 2020, el monto agregado de los ingresos a reconocer es:

Entrega de 7 tractores (\$1,000 x 7):	\$7,000
Participación del bono	-
Total de ingresos reconocidos:	\$7,000

Esto resulta en una reducción de los ingresos reconocidos previamente por un total \$500 – ingresos negativos en resultados.

3. Modificaciones de contratos

La pandemia del COVID-19 puede resultar en que las entidades tengan que renegociar los contratos con sus clientes. Dependiendo del tipo de modificación, se puede aplicar la contabilidad de 'modificación de contrato'. Cuando un cliente se encuentra con dificultades financieras o con una demanda reducida, puede solicitar una modificación del contrato (denominada alternativamente 'cambio de pedido', 'variación' o 'modificación') para modificar el alcance del contrato. Si el alcance del contrato disminuye o aumenta, pero el precio no cambia respecto del precio de venta independiente de dicho aumento, se aplica la contabilidad de modificación de contrato (IFRS 15.20).

Si se aplica la contabilidad de la modificación de contrato, la entidad debe aplicar el más apropiado de los siguientes métodos:

- tratando las obligaciones de desempeño cumplidas a la fecha como un contrato terminado, asignando a un 'nuevo' contrato los ingresos pendientes de reconocer y las obligaciones de desempeño no cumplidas (IFRS 15.21(a))
- si se cumple parcialmente una obligación de desempeño, se reevaluarán los ingresos como si el contrato modificado estuviera vigente desde la fecha inicial del contrato y se ajustarán los ingresos (aumento o disminución), según corresponda, a partir de la fecha del contrato modificado (IFRS 15.21(b)) o
- si es apropiado, una combinación de los dos enfoques (IFRS 15.21(c)).

4. Recuperabilidad

Ingresos en los que existe una incertidumbre significativa sobre la recepción del pago

La IFRS 15 también requiere que una entidad reconozca los ingresos de los contratos sólo cuando se espera que el cliente cumpla con sus obligaciones de acuerdo con el contrato. Aun, cuando la entidad continúe suministrando productos o servicios al cliente, los ingresos sólo deben reconocerse cuando sea probable que el cliente pueda pagar el precio de la transacción (IFRS 15.9(e)). En este caso, la entidad debe postergar el reconocimiento de cualquier ingreso hasta que sea probable su cobro. Los costos de cumplimiento del contrato no pueden diferirse y deben reconocerse como incurridos ya que no se 'espera que se recuperen' (IFRS 15.95(c)).

Activos de contrato

El cambio en la rentabilidad esperada del contrato y/o la capacidad de pago del cliente podría afectar a la recuperabilidad de los activos reconocidos de acuerdo con la IFRS 15. Los activos de contrato (a veces conocidos como ingresos no facturados o similares) están sujetos al modelo de pérdida crediticia esperada de la IFRS 9.

Los activos reconocidos por los costos incrementales de obtener un contrato o los costos para cumplir un contrato están sujetos a una prueba específica de deterioro establecida en la IFRS 15. En resumen, estos activos se deterioran si exceden las utilidades futuras esperadas en el contrato (es decir, los ingresos no reconocidos menos los costos futuros).

5. Contratos onerosos

Los contratos que previamente se esperaba fueran rentables pueden convertirse en deficitarios debido a una disminución en la contraprestación variable (ver anteriormente) y/o a un aumento en los costos para cumplir con contratos. Los contratos dentro del alcance de la IFRS 15 están sujetos a los requerimientos de contratos onerosos de la IAS 37 'Provisiones, Activos y Pasivos Contingentes'.

Un contrato oneroso se define en la IAS 37 como aquel en la que los costos inevitables del cumplimiento de las obligaciones del contrato superan los beneficios económicos que se espera recibir bajo los términos del mismo (IAS 37.10). La contabilización de los contratos onerosos incluye la creación de una provisión basada en los costos inevitables del cumplimiento de la obligación de la entidad en relación con el contrato (IAS 37.66).

Las entidades deben considerar si alguno de sus contratos puede haberse vuelto oneroso debido al deterioro de la economía mundial o un aumento en los costos de cumplimiento de un contrato como resultado del COVID-19. Además, una entidad debe revisar los contratos para determinar si existen términos especiales que puedan liberar a cualquiera de las partes de las obligaciones del contrato que le corresponden (fuerza mayor).

Recientemente, el IASB publicó una aclaración a la IAS 37 que establece que la evaluación de los contratos onerosos debe basarse en los costos directamente atribuibles al cumplimiento del contrato (es decir, no sólo los costos incrementales).

¿Cómo puede ayudar Grant Thornton?

Los preparadores de estados financieros deberán ser ágiles y responder rápidamente a medida que se vaya desarrollando esta situación. Tener acceso a expertos, conocimiento e información precisa lo más rápido posible es crítico, pero sus recursos pueden estar limitados en este momento. Podemos apoyarlo mientras navega por la contabilidad de los impactos del COVID-19 en su negocio.

Ahora más que nunca la necesidad de que las empresas, su auditor y cualquier otro asesor contable y financiero trabajen en estrecha colaboración es esencial. Si desea más información o apoyo sobre cualquiera de los temas abordados por favor contáctenos a través de nuestra página www.grantthornton.mx.com o al correo: SallesSainz@mx.gt.com

Contacto en México

El contacto en México en relación con esta publicación es:



Esteban Urióstegui Barcenas

Socio Coordinador de la Práctica Nacional de Auditoría y Especialista en Servicios de IFRS
E: Esteban.Uriostegui@mx.gt.com
T: 52 55 5424 6500



