UNIVERSIDAD PERUANA DE CIENCIAS APLICADAS

FACULTAD DE NEGOCIOS

PROGRAMA ACADÉMICO DE CONTABILIDAD

**LA NIIF 15 - INGRESOS DE ACTIVIDADES
ORDINARIAS PROCEDENTES DE CONTRATOS
CON CLIENTES - Y LA EVALUACIÓN DE SU
IMPACTO FINANCIERO Y TRIBUTARIO EN LAS
EMPRESAS DEL SECTOR CONSTRUCCIÓN**

TESIS

Para optar por el Título Profesional de Licenciado en Contabilidad

AUTORES

Chilcho Delgado, Ricardo Omar (0000-0002-3267-4689)

Huidobro Calderón, Fernando Jacob (0000-0003-4879-5749)

ASESORA

MBA. Barrantes Santos, Fanny Elcira (0000-0003-2478-6557)

Lima, 06 de setiembre del 2018

Dedicatoria

*Dedicado a mi madre Cristina, a mi padre Ángel y hermanos Christian y
Jair quienes con su amor incondicional, han estado siempre presentes a
lo largo de toda mi vida, dándome su apoyo a través de sus consejos,
palabras de aliento en los momentos difíciles. Siempre han sido y
seguirán siendo la motivación de mi vida.*

Ricardo Omar Chilcho Delgado.

*Dedicado a mis padres Rosa y Jorge, además de mi tío Fernando,
quienes han estado a mi lado durante toda mi vida, siendo mi soporte y
apoyo en los momentos difíciles y quienes me impulsaron a nunca
rendirme y a dar siempre todo mi esfuerzo en el logro de mis metas
trazadas.*

Fernando Jacob Huidobro Calderón

Agradecimientos

Agradecer la elaboración del presente trabajo de tesis principalmente a Dios por bendecirnos, permitirnos continuar y llegar hasta este punto de nuestras vidas.

De igual manera agradecer a nuestra asesora de Tesis, MBA Fanny Elcira Barrantes Santos, por su visión crítica constructiva en la elaboración de la presente, por su tiempo en la guía y evaluación de todo el proceso comprendido hasta la entrega final de nuestra tesis de grado.

También, un especial agradecimiento al Sr. Javier Aguirre Díaz y la Sra. María Elena Hernández Pastor por su gran aporte y apoyo en la elaboración de la presente investigación, para ellos nuestra inmensa gratitud.

Finalmente, agradecer infinitamente a nuestros padres por todo el apoyo en cada uno de los momentos propios de nuestra formación profesional, por los valores inculcados, por el esfuerzo en brindarnos la mejor educación a lo largo de nuestra vida, y sobre todo por ser los mejores ejemplos de vida a seguir.

TABLA DE CONTENIDO

RESUMEN	11
ABSTRACT	12
INTRODUCCIÓN	14
CAPÍTULO I: MARCO TEÓRICO.....	15
1.1 NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACION FINANCIERA – NIIF	15
1.1.1 <i>Definiciones</i>	15
1.1.2 <i>Antecedentes</i>	17
1.1.2.1 NIC 11 – Contratos de Construcción.....	17
1.1.2.1.1 Ingresos de actividades ordinarias del contrato	17
1.1.2.1.2 Reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias y gastos del contrato	20
1.1.2.2 NIC 18 – Ingresos por Actividades Ordinarias.....	23
1.1.3 <i>Norma Internacional de Información Financiera NIIF 15</i>	24
1.1.3.1 Objetivo.....	24
1.1.3.2 Alcance	24
1.1.3.3 Reconocimiento	25
1.1.3.4 Medición	29
1.1.3.5 Costos del contrato	32
1.1.3.6 Presentación.....	34
1.1.3.7 Información a revelar	35
1.2 IMPACTO FINANCIERO Y TRIBUTARIO	37
1.2.1 <i>Impacto</i>	37
1.2.2 <i>Impacto financiero</i>	38
1.2.3 <i>Impacto tributario</i>	39
1.2.4 <i>Comparación entre impacto financiero y tributario</i>	39
1.3 RELACION DE LA NIIF 15 Y EL IMPACTO FINANCIERO Y TRIBUTARIO	40
1.3.1 <i>Relación de la NIIF 15 y el impacto financiero</i>	40
1.3.2 <i>Relación de la NIIF 15 y el impacto tributario</i>	42
1.3.2.1 Adopción de las NIIF en el Perú	42
1.3.2.2 Las NIIF y su impacto tributario	45
1.3.2.3 NIIF 15 y su impacto tributario	47
1.3.3 <i>Uso de los cinco pasos: Sobre el nuevo modelo de reconocimiento de ingresos.</i>	48
1.3.4 <i>Comentarios de las Big Four sobre la aplicación de la NIIF 15</i>	53
1.3.5 <i>La NIIF 15 en aplicación al sector construcción</i>	55
1.4 SOBRE EL SECTOR CONSTRUCCION	56

1.4.1 Definición	56
1.4.2 Situación actual del Sector Construcción en el Perú.....	56
1.4.2.1 El Mercado Inmobiliario	57
1.4.2.2 El Mercado del Cemento	58
1.4.2.3 Obras de Infraestructura Pública y Privada	60
CAPÍTULO II: PLAN DE INVESTIGACIÓN	64
2.1 OBJETO DE LA INVESTIGACION	64
2.1.1 Justificación.....	64
2.1.2 Delimitación del espacio-temporal	64
2.2 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	65
2.2.1 Problema principal	66
2.2.2 Problemas específicos	66
2.3 OBJETIVOS.....	66
2.3.1 Objetivo principal.....	66
2.3.2 Objetivos específicos	66
2.4 HIPOTESIS	67
2.4.1 Hipótesis principal.....	67
2.4.2 Hipótesis específicas	67
CAPÍTULO III: METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN	68
3.1 TIPO DE INVESTIGACION	68
3.1.1 Diseño de la investigación.....	68
3.2 METODO CUALITATIVO.....	69
3.2.1 Población y muestra.....	69
3.2.1.1 Población.....	69
3.2.1.2 Muestra	71
3.2.2 Aplicación del instrumento: Entrevista a Profundidad.....	71
3.3 METODO CUANTITATIVO	71
3.3.1 Población y muestra.....	72
3.3.1.1 Población.....	72
3.3.1.2 Muestra	73
3.3.2 Aplicación del instrumento: Cuestionario	77
CAPITULO IV: DESARROLLO.....	78
4.1 APLICACION	78
4.1.1 Instrumento cualitativo.....	78
4.1.2 Resultado del instrumento cuantitativo.....	88
4.2 CASOS PRACTICOS	100

CAPÍTULO V: ANÁLISIS	160
5.1 APLICACION	160
5.2 ANALISIS DEL ESTUDIO CUALITATIVO	160
5.3 ANALISIS DEL ESTUDIO CUANTITATIVO	163
5.3.1 <i>Objetivo, alcance y definición</i>	163
5.3.2 <i>Reconocimiento y medición</i>	163
5.3.3 <i>Información a revelar</i>	163
5.3.4 <i>Impacto financiero</i>	164
5.3.5 <i>Impacto tributario</i>	164
5.3.6 <i>Otras preguntas</i>	164
5.4 ANALISIS DE LOS CASOS PRACTICOS	165
5.4.1 <i>Caso práctico N°01 – Análisis Financiero y Tributario</i>	165
5.4.2 <i>Caso práctico N°02 – Análisis Financiero y Tributario</i>	170
CAPÍTULO VI: CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....	174
6.1 CONCLUSIONES.....	174
6.2 RECOMENDACIONES	176
REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS	179
APÉNDICES.....	189

INDICE DE TABLAS

TABLA 01. POBLACION DE EMPRESAS CONSTRUCTORAS QUE COTIZAN EN LA BOLSA DE VALORES DE LIMA.	70
TABLA 02 NIVEL DE CONFIANZA.....	73
TABLA 03 TAMAÑO DE LA MUESTRA	74
TABLA 04 IDENTIFICACION DE ELEMENTOS CONFORMANTES DEL CONTRATO	101
TABLA 05 DESCRIPCION DEL CONTRATO	102
TABLA 06 IDENTIFICACION DEL CONTRATO CON EL CLIENTE.....	106
TABLA 07 IDENTIFICACION DE LAS OBLIGACIONES DE DESEMPEÑO.....	110
TABLA 08 CONTRAPRESTACION FIJA Y VARIABLE	113
TABLA 09 METODO DE VALUACION DE LA OBRA DE CONSTRUCCION	114
TABLA 10 ENFOQUE PARA LAS OBLIGACIONES DE DESEMPEÑO	116
TABLA 11 PRECIO TOTAL DEL SERVICIO DE CONSTRUCCION	116
TABLA 12 DETALLE DE LAS OPERACIONES DEL PRIMER AÑO DEL CASO – 2018	118
TABLA 13 DETALLE DE LA UTILIDAD ESTIMADA DE LA OBRA DE CONSTRUCCION – 2018	119
TABLA 14 DETALLE DE LOS COSTOS INCURRIDOS EN OBRA DE CONSTRUCCION - 2018.....	120
TABLA 15 DETALLE DE LOS COSTOS ESTIMADOS Y EJECUTADOS DE LA OBRA DE CONSTRUCCION – 2018	120
TABLA 16 DETALLE DEL RECONOCIMIENTO DE INGRESOS Y COSTOS TOTALES – 2018.....	121
TABLA 17 DETALLE DEL RECONOCIMIENTO DE LA UTILIDAD TOTAL – 2018.....	121
TABLA 18 DETALLE DEL RECONOCIMIENTO DEL ANTICIPO – 2018.....	122
TABLA 19 DETALLE DE LAS OPERACIONES DEL SEGUNDO AÑO – 2019	133
TABLA 20 DETALLE DE LOS COSTOS INCURRIDOS EN OBRA DE CONSTRUCCION – 2019	134
TABLA 21 DETALLE DE LOS COSTOS ESTIMADOS Y EJECUTADOS DE LA OBRA DE CONSTRUCCION - 2019	134
TABLA 22 DETALLE DEL RECONOCIMIENTO DE INGRESOS Y COSTOS TOTALES – 2019.....	135
TABLA 23 DETALLE DEL RECONOCIMIENTO DE LA UTILIDAD DEL SEGUNDO AÑO – 2019	135

TABLA 24 DETALLE DE LAS OPERACIONES DEL TERCER AÑO - 2020	145
TABLA 25 DETALLE DE LOS COSTOS INCURRIDOS EN OBRA DE CONSTRUCCION - 2020	145
TABLA 26 DETALLE DE LOS COSTOS ESTIMADOS Y EJECUTADOS DE LA OBRA DE CONSTRUCCION - 2020	146
TABLA 27 DETALLE DEL RECONOCIMIENTO DE INGRESOS Y COSTOS TOTALES – 2020.....	146
TABLA 28 DETALLE DEL RECONOCIMIENTO DE LA UTILIDAD DEL TERCER AÑO – 2020	146
TABLA 29 RATIOS DE EVALUACION BAJO NIIF 15 – NIC 11, PERIODO 2018.....	165
TABLA 30 RATIOS DE EVALUACION BAJO NIIF 15 – NIC 11, PERIODO 2019.....	166
TABLA 31 RATIOS DE EVALUACION BAJO NIIF 15 – NIC 11, PERIODO 2020.....	168
TABLA 32 DIFERENCIAS DE IMPUESTO A LA RENTA BAJO NIIF 15	169

ÍNDICE DE FIGURAS

FIGURA 01: LOS CINCO PASOS PARA EL RECONOCIMIENTO DE LOS INGRESOS SEGUN LA NIIF 15. TOMADO DE DELOITTE (2016)	49
FIGURA 02: IDENTIFICACION DE LAS OBLIGACIONES CONTRACTUALES. TOMADO DE DELOITTE (2016)	51
FIGURA 03: EJEMPLO DE CONTRAPRESTACION VARIABLE. TOMADO DE KPMG (2016)	52
FIGURA 04: INPUTS PARA ASIGNAR EL PRECIO DE LA TRANSACCION. TOMADO DE DELOITTE (2016) ..	52
FIGURA 05: CAMBIOS POTENCIALES ANTE LA ADOPCION DE LA NIIF 15. TOMADO DE EY (2017)	54
FIGURA 06: IMPACTO DE LA NIIF 15 POR SECTOR INDUSTRIAL. TOMADO DE ERNST & YOUNG – EY (2015)	56
FIGURA 07: ESTADISTICA DE LA VENTA DE DEPARTAMENTOS EN LA CIUDAD DE LIMA METROPOLITANA. (2016). TOMADO DE BBVA BANCO CONTINENTAL RESEARCH	58
FIGURA 08: CONSUMO PER CAPITA DE CEMENTO EN EL PERU. TOMADO DE LA CAMARA PERUANA DE LA CONSTRUCCION - CAPECO (2017).....	60
FIGURA 09: INVERSION EN INFRAESTRUCTURA EN EL PERU. TOMADO DE LA CAMARA PERUANA DE LA CONSTRUCCION - CAPECO (2017).	61
FIGURA 10: INVERSION EN INFRAESTRUCTURA EN EL PERU POR SECTORES. TOMADO DE LA CAMARA PERUANA DE LA CONSTRUCCION - CAPECO (2017).	62
FIGURA 11: PBI GLOBAL Y PBI CONSTRUCCION. TOMADO DEL INSTITUTO NACIONAL DE ESTADISTICA E INFORMATICA – INEI (2017).....	63
FIGURA 12: FORMULA PARA MUESTRA DE POBLACION	73
FIGURA 13: PREGUNTA 01. LA NIIF 15 PRESENTARA INFORMACION UTIL A LOS USUARIOS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS SOBRE LA NATURALEZA, IMPORTE, CALENDARIO E INCERTIDUMBRE DE LOS INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS.	88
FIGURA 14: PREGUNTA 02. LA NIIF 15 PERMITIRA UNA MEJOR DETERMINACION DE LOS PRECIOS DE VENTA INDEPENDIENTES.	88
FIGURA 15: PREGUNTA 03. LA APLICACION DE LOS CINCO PASOS PERMITIRA UN MEJOR RECONOCIMIENTO DE LOS INGRESOS.....	89
FIGURA 16: PREGUNTA 04. LA APLICACION DE LA NIIF 15 PERMITIRA UNA MEJOR EVALUACION DE LAS OBLIGACIONES DE DESEMPEÑO.	89

FIGURA 17: PREGUNTA 05. UNA ENTIDAD CONSIDERARA LOS TERMINOS DEL CONTRATO Y SUS PRACTICAS TRADICIONALES DE NEGOCIO PARA DETERMINAR EL PRECIO DE LA TRANSACCION.....	90
FIGURA 18: PREGUNTA 06. UNA ENTIDAD ESTIMARA UN IMPORTE DE CONTRAPRESTACION VARIABLE UTILIZANDO EL METODO DEL VALOR ESPERADO Y EL METODO DEL IMPORTE MAS PROBABLE.	90
FIGURA 19: PREGUNTA 07. UN CLIENTE RECIBIRA UN DESCUENTO POR COMPRAR UN GRUPO DE BIENES O SERVICIOS SI LA SUMA DE LOS PRECIOS DE VENTA INDEPENDIENTES DE DICHOS BIENES O SERVICIOS COMPROMETIDOS EN EL CONTRATO SUPERA LA CONTRAPRESTACION ACORDADA.	91
FIGURA 20: PREGUNTA 08. NIIF 15 PERMITIRA SINCERAR LA INFORMACION SOBRE LOS CONTRATOS CON CLIENTES, LOS JUICIOS SIGNIFICATIVOS Y LOS ACTIVOS RECONOCIDOS.....	92
FIGURA 21: PREGUNTA 09. UNA ENTIDAD DESAGREGARA LOS INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS RECONOCIDOS PROCEDENTES DE CONTRATOS CON CLIENTES EN CATEGORIAS QUE REPRESENTEN LA FORMA EN QUE LA NATURALEZA, IMPORTE, CALENDARIO E INCERTIDUMBRE DE LOS INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS Y FLUJOS DE EFECTIVO SE VEN AFECTADOS POR FACTORES ECONOMICOS.	93
FIGURA 22: PREGUNTA 10. LA APLICACION DE LA NIIF 15 AFECTARA LOS RATIOS DE RENTABILIDAD (MARGEN DE UTILIDAD).	94
FIGURA 23: PREGUNTA 11. LA IMPLEMENTACION DE LA NIIF 15 TENDRA UN IMPACTO NEGATIVO EN EL FLUJO DE CAJA DE LAS EMPRESAS.	94
FIGURA 24: PREGUNTA 12. NIIF 15 GENERARA ALGUNA MODIFICACION EN LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA.....	95
FIGURA 25: PREGUNTA 13. LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA ACOGERA LA NIIF 15	95
FIGURA 26: PREGUNTA 14. LA APLICACION DE LA NIIF 15 GENERARA INSEGURIDAD JURIDICA Y PROBLEMAS DE INTERPRETACION.	96
FIGURA 27: PREGUNTA 15. LOS ERP UTILIZADOS NECESITARAN ACTUALIZACIONES PARA LA APLICACION DE LA NIIF 15	96
.....	97
FIGURA 28: PREGUNTA 16. LA NIIF 15 DIFERIRA SIGNIFICATIVAMENTE EN EL RECONOCIMIENTO DE LOS INGRESOS EN COMPARACION CON LA NIC 11 Y LA NIC 18.	97
FIGURA 29: PREGUNTA 17. LA IMPLEMENTACION DE LA NIIF 15 DEMANDARA MAYORES CAPACITACIONES PARA EL PERSONAL ENCARGADO DE LA IMPLEMENTACION.....	98
FIGURA 30: PREGUNTA 18. LA NIIF CONLLEVARA A LA CREACION DE NUEVAS AREAS DENTRO DE LA EMPRESA.	98
FIGURA 31: PREGUNTA 19. LA NIIF 15 GENERARA CAMBIOS EN EL PLAN CONTABLE ACTUAL.....	99

FIGURA 32: PREGUNTA 20. LA NIIF 15 PERMITIRA UNA MEJOR REVELACION DE LOS ESTADOS FINANCIEROS.99

RESUMEN

El presente trabajo de investigación fue realizado con la finalidad de evaluar el impacto financiero y tributario que tendrá la adopción de la Norma Internacional de Información Financiera N° 15 – Ingresos Procedentes de Contratos con Clientes - para con las empresas del Sector Construcción, las cuales dejarán de aplicar la norma NIC 11 que hasta la fecha ha servido de base para el reconocimiento de los ingresos producto de contratos de construcción.

Haciendo referencia al presente estudio cabe resaltar la importancia del sector construcción como uno de los motores principales de la economía peruana, ello debido a la combinación de actividades productivas de diferentes sectores económicos, por el efecto multiplicador que genera el invertir en construcción y que, a su vez, impacta en las variables que estiman el crecimiento del país.

Para abordar la investigación y establecer los impactos que se generaran con la aplicación de la NIIF 15, es que la presente investigación ha sido elaborada dividiendo la misma en seis capítulos, iniciando por la información clave que sitúa al lector en contexto con la investigación, seguido del capítulo dos sobre el plan de investigación en donde se plantea el problema, objetivos y la hipótesis de la investigación, continuando con el capítulo tres sobre la metodología de investigación que nos permitirá dar respuesta con el problema central, llegando así al capítulo cuatro y cinco desarrollo de la investigación y su análisis respectivamente, para finalmente llegar al capítulo seis donde establecemos las conclusiones y recomendaciones resultantes de toda la investigación.

Palabras clave: NIIF 15, NIC 11, NIC 18, Impacto financiero, Impacto tributario, Estados financieros, construcción, ratios financieros.

ABSTRACT

The present research work was developed with the purpose to evaluate the financial and tax impact will have for the companies of the Construction Sector the adoption of the International Financial Reporting Standard No. 15 - Revenue from Contracts with Customers. Those companies will leave to apply the IAS 11 standard that nowadays they used for the recognition of revenues resulting from construction contracts.

Referring to the present study, it is worth noting the importance of the construction sector as one of the main engines of the Peruvian economy, because of the fact that this sector combines productive activities from different economic sectors, and the multiplying effect that investment in construction generates, one of those impacts reflected in the variables that estimate the country's growth.

To approach the investigation and establish the impacts that will be generated with the application of the new norm IFRS 15, the present research work has been developed by dividing it into six chapters, starting with the key information that places the reader in context with the research, followed by chapter two on the research plan in which the problem, the objectives and the research hypothesis are raised, continuing with chapter three on the research methodology that will allow us to respond with the central problem , thus arriving at chapter four and five development of the research and its analysis respectively, to finally reach chapter six where we establish the conclusions and recommendations resulting from the entire investigation.

Keywords: IFRS 15, IAS 11, IAS 18, Financial impact, tax impact, financial reports, building trade, financial results.

INTRODUCCIÓN

El objetivo de la presente tesis es estimar el impacto, tanto financiero como tributario, en las empresas del sector construcción frente a la entrada en vigencia de la Norma Internacional de Información Financiera N°15 “Ingreso de actividades ordinarias procedente de contrato con clientes”.

El motivo que nos llevó a realizar la presente tesis, en particular, se debe al hecho de nuestro afán y constante aprendizaje de la uniformidad financiera y contable de las empresas de los principales rubros que dinamizan la economía. La Norma Internacional de Información Financiera N°15 busca implementar esta uniformidad en el reconocimiento de los ingresos, razón por la cual se considera que esta NIIF puede tener un gran impacto en las diferentes industrias.

Calificaciones positivas como la otorgada por el Financial Times quien le da a la norma el título de joya de la corona, ello dado al esfuerzo de convergencia contable que la NIIF 15 propicia y que, a su vez, permite realizar un análisis global sobre la magnitud de los ingresos percibidos. Además, que la NIIF 15 causaría un gran impacto en muchas de las industrias del país, esto último rescatado a partir de los comentarios brindados por Oscar Mere, socio de Auditoría de EY Perú, quien señala que la NIIF 15 reemplaza muchas de las normas que refieren al reconocimiento de ingresos lo cual impacta en diversos sectores económicos. Agrega, además, que en el Perú, esta nueva norma sobre el reconocimiento de ingresos es el cambio contable más trascendente que se ha tenido desde la implementación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) para entidades públicas, en el año 2012", por ello se prevé que tenga un impacto generalizado en la mayoría de las industrias, afectando probablemente más a aquellas que celebren contratos de venta de bienes y/o prestación de servicios a largo plazo, o que contienen múltiples componentes de ingresos y/u obligaciones de desempeño.

CAPÍTULO I: MARCO TEÓRICO

1.1 Normas Internacionales de Información Financiera – NIIF

1.1.1 Definiciones

Todas aquellas personas (inversionistas, entidades financieras, entidades del gobierno, sector privado, etc.) quienes tienen dentro de sus labores la toma de decisiones deben contar con información real y fehaciente, la misma que se encuentre regulada y estructurada en función a normas que cuenten con estándares internacionales. (Díaz, 2010, p.2)

La globalización ha impulsado que las economías de todo el mundo busquen mecanismos o formas de llevar un lenguaje común en lo que respecta a la elaboración de la información financiera de las empresas. El hecho concreto es que muchas empresas de una misma región o de continentes distintos pueden verse involucrados en transacciones comerciales que a la corta ameritará el llevar prácticas contables similares para la toma de decisiones. (Tua, 1983, p.1030).

Es producto de esta globalización que en común acuerdo se han establecido procesos de estandarización contable a fin que todos los involucrados en procesos mercantiles con agentes internacionales tengan la posibilidad de establecer sus contabilidades de forma similar propiciando la igualdad en forma y fondo. Es un hecho que la armonización de las prácticas de contabilidad es la meta final de los esfuerzos de armonización a nivel internacional (Doupnik y Perera 2007, p.75), lo que ha llevado a la adopción o adaptación generalizada del modelo conocido como NIIF, las cuales son emitidas y difundidas por la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standard Board–IASB). Este organismo nace en el año 1973 como Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standard Comittee–IASC) y en el año 2001 se transforma y convierte en lo que es actualmente el IASB para afrontar la difícil labor de recomendar la adopción de estas normas a nivel mundial (Vílchez, 2008, p. 6-10).

Las NIIF tiene la definición de, según la introducción del texto oficial sobre NIIF – también conocido como Libro Rojo- como requerimientos de reconocimiento, medición, presentación de información por revelar que hacen referencia a todos los movimientos o transacciones económicas de una empresa o entidad y que son del todo importantes para su estructuración dentro de los estados financieros los mismos que tendrán un propósito para con los agentes internos y externos que lo requieran (Vázquez y Díaz, 2013, pp. 26-27).

En otras palabras se trata de criterios a modo de instrucciones para la apropiada valuación, registro y comunicación de las transacciones que realiza cualquier entidad con fines de lucro. El producto final son los estados financieros básicos, que permiten y facilitan la toma de decisiones al público usuario. Las NIIF se componen de cuatro elementos: Las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), y las interpretaciones de las referidas, para el caso de las NIC son las Interpretaciones de las Normas Internacionales de Contabilidad (SIC) y las Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF) (Vázquez y Díaz, 2013, pp. 26-27).

Son las normas internacionales de información financiera aquellas que hoy en día vienen siendo adoptadas de forma casi masiva por muchos países, principalmente aquellos países cuyas empresas se encuentran dentro del grupo de instituciones que cotizan en bolsas de valores (Comunidad Europea), del mismo modo países de Latinoamérica y del Caribe se encuentran en pleno proceso de adopción de las normas antes señaladas. Un ejemplo significativo por el hecho de su normativa en materia financiera es EEUU quienes han iniciado el cambio hacia las NIIF, muestra clara de la intención de un lenguaje financiero global en consideración a que este país cuenta con sus propias normas contables (USGAAP por sus siglas en inglés) (Vázquez y Díaz, 2013, pp.26-27).

1.1.2 Antecedentes

Las Normas Internacionales de Información Financiera o IFRS (International Financial Reporting Standards) están construidas a partir de principios y esa es su diferencia fundamental en relación con los anteriores sistemas de contabilidad basados en reglas. El sistema de IFRS está compuesto por los estándares internacionales de información financiera, los estándares internacionales de contabilidad (NIC, Normas Internacionales de Contabilidad) y las interpretaciones emanadas por el Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera (CNIIF) o del anterior Comité de Interpretaciones (SIC). Desde el año 2001 casi 114 países en el mundo han requerido o permitido el uso de las NIIF para todas o casi todas las empresas de su jurisdicción (Pérez, C., Otros, 2015, p.67).

Sin embargo, Aida R. Lozada Rivera señala:

“los escándalos financieros a comienzos de la década del 2000 han evidenciado que las NIIF no proveen inmunidad sobre los efectos negativos ocasionados por los fraudes perpetrados por las empresas. Estos escándalos tuvieron atención mundial y generaron consecuencias que afectaron múltiples sectores. En el 2001, Enron Co. reconoció como ingresos partidas que debieron ser tratadas como deuda, quebrantando el concepto de reconocimiento del ingreso. Otras empresas como WorldCom, AOL Co., PurchasePro Co., y Computer Associates Co. sus directivos pagaron multas de \$500 millones y \$225 millones respectivamente por sobreestimar los ingresos” (Lozada, A., 2015, p.3).

1.1.2.1 NIC 11 – Contratos de Construcción

1.1.2.1.1 Ingresos de actividades ordinarias del contrato

Los ingresos de actividades ordinarias del contrato deben comprender:

- a. el importe inicial del ingreso establecido en el contrato; y
- b. las modificaciones, de darse, y que se encuentran detalladas en el contrato, así como demandas o incentivos:

- en la medida que exista probabilidad que de los mismos resulte un ingreso; y
- sean permisibles de medición confiable.

Los ingresos percibidos por los contratos establecidos deben ser medidos en función a su valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir. La medición de los ingresos establecidos dentro de un contrato estará sujeta a diversos hechos supuestos y que dependerán o están sujetas a acontecimientos de hechos futuros. Son estos supuestos que conllevaran a estimaciones las mismas que necesitaran ser revisadas con el fin de establecer su realización o alta probabilidad de ocurrencia. Por tanto, el monto de los ingresos establecidos en un contrato puede verse afectados en aumentos o disminuciones de un periodo a otro. Por ejemplo:

- a) Ambas partes, tanto contratista como el cliente pueden establecer cambios o ejecutar reclamos, que aumenten o disminuyan los valores establecidos como ingresos dentro del contrato, ya sea para un periodo siguiente a aquél en que el contrato fue originalmente acordado;
- b) el valor acordado como ingresos dentro de un contrato de precio fijo puede variar de forma creciente como respuesta a la distintas cláusulas de revisión de precios;
- c) los valores establecidos en un contrato pueden disminuir producto de sanciones o entregas fuera de los plazos establecidos y que se encuentran bajo la responsabilidad del contratista.
- d) Para los contratos establecidos con precios fijos (valores monetarios constantes por la terminación de una obra), puede los valores establecidos como ingresos aumentar producto de una modificación dentro del contrato y que esta propicie incrementos en el mismo.

Los cambios dentro de un trabajo establecido en un contrato son establecidos por el cliente quien solicita variar el alcance del trabajo siguiendo los parámetros establecidos en el contrato. Dichos cambios pueden llevar a aumentos o decrementos de los ingresos por reconocer dentro de un contrato. Estas modificaciones pueden ser tomadas dentro del reconocimiento de los ingresos cuando:

- a) el cliente apruebe las modificaciones establecidas tanto en lo que respecta a la construcción, así como en lo que respecta al importe establecido como ingreso que se suscita por las modificaciones; y
- b) el monto establecido por las modificaciones en el contrato puede ser medible confiablemente.

Dentro de los parámetros establecidos en un contrato de construcción existen los puntos sobre las posibles contingencias o reclamos por parte del contratista, los mismo que señalan los montos de efectivo a los que el cliente estaría sujeto a retribuir producto de costos no incluidos dentro del contrato, por demoras, errores o fallas en el momento de fijar los cambios o especificaciones en el diseño y por disputas sobre trabajos incluidos dentro del contrato. Para la medición de los ingresos que proceden de los reclamos de las actividades propias establecidas en el contrato se debe analizar el resultado de las negociaciones, es por ello que dichos reclamos se podrán reconocer dentro de los ingresos cuando se cumpla lo siguiente:

- (a) las negociaciones han logrado un avanzado estado de maduración por lo que exista una alta probabilidad que el cliente acepte los reclamos; y
- (b) los reclamos reflejados en valores monetarios puedan ser medidos con fiabilidad.

Asimismo, dentro de los contratos se pueden establecer incentivos, los mismos que responden o son reconocidos por parte del cliente cuando el contratista alcance determinados progresos para con la obra.

Por ejemplo, el contratista estaría afecto a incentivos, estos determinados en el contrato, cuando entrega la obra en un determinado momento antes del plazo de entrega pactado dentro del contrato. Los incentivos podrán ser reconocidos dentro de los ingresos que proceden del contrato cuando se cumpla lo siguiente:

la ejecución del contrato se encuentra suficientemente avanzado, al punto que existe una alta probabilidad que se finalice la ejecución antes de las fechas pactadas; y

los incentivos expresados en valores monetarios puedan ser medidos confiablemente.
(IFRS Foundation, 1995)

1.1.2.1.2 Reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias y gastos del contrato

Si el resultado de un contrato de construcción puede ser estimado confiablemente, los ingresos y los costos procedentes de dichas actividades asociadas al contrato pueden ser reconocidos como ingreso de actividades ordinarias y gastos respectivamente. Asimismo, cualquier pérdida esperada por causa del contrato de construcción puede ser reconocida como un gasto.

Para los casos de contratos a precio fijo, el desenlace del contrato de construcción puede ser estimado confiablemente, siempre que se den las siguientes condiciones:

- a) los ingresos que se derivan de las actividades ordinarias totales establecidas dentro del contrato de construcción pueden ser medidos confiablemente;
- b) existe una alta probabilidad que el cliente obtenga los beneficios económicos que del contrato se generan;
- c) los valores de los costos que faltan para el término de la obra, así como el grado de realización, al final del periodo sobre el que se informa, pueden ser medidos confiablemente; y
- d) todos los costos incurridos en la obra y que se encuentran fijados en el contrato pueden ser identificables y medidos confiablemente, de forma tal que los costos totales del contrato pueden ser comparados con las estimaciones realizadas de los mismos.

Para la alternativa de fijar un contrato con la característica de margen sobre el costo, dicho contrato de construcción puede ser estimado confiablemente cuando se cumple con las siguientes condiciones:

- (a) Existe una alta probabilidad que el contratista adquiera los beneficios económicos que proceden del contrato; y (b) todos los costos que se le atribuyen al contrato de construcción pueden ser identificables y medidos confiablemente.

El reconocimiento de ingresos y gastos derivados de contratos de construcción cuya forma de ejecución se basa en el grado de realización de la obra es conocido también como contrato bajo el método del porcentaje de terminación. La característica principal de este tipo de contrato es que los ingresos derivados del contrato son comparados con

los costos incurridos hasta el grado de avance en que se encuentre ejecutado la obra, con lo que se calculara el importe de los ingresos, de los gastos y de las ganancias que pueden ser atribuidas al avance de la obra ya ejecutada.

Es con el método de porcentaje de realización que el contratista puede obtener y entregar información valiosa sobre el progreso en la ejecución de la obra, así como el cálculo de lo que debe ser reconocido como ingresos y gastos para cada periodo contable en que se efectúa.

Es bajo este método que todos los ingresos procedentes de un contrato de construcción deben ser reconocidos en los periodos contables en que son incurridos. Del mismo modo, los costos incurridos para la ejecución del avance de la obra serán reconocidos como gastos dentro del periodo contable al que fueron efectuados.

El fin de un contrato se considera como tal cuando el contratista estima confiablemente que los beneficios económicos derivados del contrato serán obtenidos. Sin embargo, si el contratista dudara sobre la cobrabilidad de importes ya incluidos dentro de los ingresos producto de las actividades de construcción e incluso que ya han sido reconocidos en el resultado del ejercicio, serán registrados como gasto.

La determinación del avance de realización de una obra establecida en un contrato puede darse de distintas formas. El contratista hará uso del método o sistema que calcule confiablemente el avance realizado. De acuerdo al tipo de contrato los métodos pueden incluir:

- a) la relación de los costos incurridos en el trabajo ya realizado con los costos totales estimados;
- b) revisión de los trabajos ya ejecutados; o
- c) la obra física ejecutada hasta el momento. Los anticipos y los pagos recibidos del cliente no reflejan, necesariamente, la proporción del trabajo ejecutado.

Al momento de determinar el grado de realización por referencia a los costos incurridos hasta la fecha, sólo se pueden incluir los costos del contrato que han sido ejecutados hasta el momento. Los costos del contrato que no se incluyen son:

- a) costos que se relacionen con la actividad futura, como los costos de materiales adquiridos para la obra pero que aún no han sido usados o aplicados aún para la realización de la misma; y
- b) pagos anticipados a los subcontratistas, por los trabajos que éstos realizarán y que se encuentra detallado en el contrato de construcción.

Al iniciar una obra es complejo el estimar el desenlace del mismo por lo que una entidad solo reconocerá los ingresos derivados del contrato de construcción en proporción a los costos incurridos que se tiene previsto poder recuperar. Dado la situación de no poder estimar confiablemente el desenlace del contrato, el contratista procederá a no registrar ganancia alguna del contrato suscrito. No obstante, incluso cuando el desenlace final no pueda ser conocido confiablemente, puede surgir que los costos totales del contrato superen a los ingresos totales. Es en estas situaciones que los excesos de los costos incurridos en diferencia con los ingresos derivados del contrato de construcción, serán reconocidos como un gasto.

Las circunstancias en las que la recuperabilidad de los costos del contrato de construcción puede no ser probable y en la que los costos del contrato deban ser reconocidos como un gasto, se dan en contratos que:

- a) no se puede obligar su cumplimiento,
- b) el contrato está sujeto a una sentencia o un acto legislativo pendiente;
- c) se relacionan propiedades que serán anuladas o expropiadas;
- d) el cliente es incapaz de responder a sus obligaciones contractuales; o
- e) el contratista es incapaz de cumplir con las obligaciones contractuales.

Cuando desaparezcan las incertidumbres, que impedían estimar de manera confiable el desenlace del contrato, los ingresos y los gastos asociados con el contrato de construcción se reconocerán como tal respectivamente con referencia al estado de realización de la actividad producida por el contrato al final del periodo sobre el que se informa. (IFRS Foundation, 1995).

1.1.2.2 NIC 18 – Ingresos por Actividades Ordinarias

La finalidad de la Norma Internacional de Contabilidad N°18, “Reconocimiento de Ingresos”, norma de reconocimiento de ingresos vigente emitida en marzo de 2004 y en vigencia desde el 2006, es contabilizar ingresos de actividades ordinarias procedentes de las transacciones y sucesos venta de bienes, la prestación de servicios y el uso, por parte de terceros, de activos de la entidad que produzcan intereses, regalías y dividendos. Asimismo, dicha norma define el término “productos” como aquellos bienes elaborados por la entidad con el fin de obtener beneficios económicos, así como aquellos bienes que son adquiridos para su reventa, ejemplo de ello las mercaderías de los comercios al por menor o los bienes muebles o inmuebles y demás propiedades que se tienen previstas para revenderlas a terceros.

Los ingresos que procedan de las actividades de venta de bienes o servicios deben ser reconocidos y asentados en la elaboración de los estados financieros siempre que se cumplan con las siguientes cinco condiciones:

- La entidad o contratista ha traspasado al comprador los riesgos y ventajas que se derivan de la propiedad del bien o bienes.
- La entidad no mantiene para sí ninguna participación en la gestión de los bienes ya vendidos, ni retiene el control real sobre los mismos.
- El importe de los ingresos de las actividades pueda medirse confiablemente.
- Existe la probabilidad que la entidad perciba los beneficios económicos que se asocian de la venta de los bienes.
- Los costos incurridos en relación con la transacción pueden ser medidos o estimados confiablemente. (Zegarra, 2016, p. 18)

1.1.3 Norma Internacional de Información Financiera NIIF 15

1.1.3.1 Objetivo

El objetivo principal de la NIIF 15 es establecer los principios que aplicará una entidad para presentar información útil a los usuarios de los estados financieros sobre la naturaleza, importe, calendario e incertidumbre de los ingresos de actividades ordinarias y flujos de efectivo que surgen de un contrato con un cliente. (IFRS Foundation, 2017, p. 1)

Si bien esta norma hace mención sobre cómo debe ser la contabilización de un contrato individual con un cliente, existe a modo de solución práctica una forma de aplicarlo a múltiples contratos u obligaciones de desempeño, con parecidas características, siempre y cuando los efectos sobre los estados financieros no afecten estos contratos de manera individual.

1.1.3.2 Alcance

El alcance de la Norma Internacional de Información Financiera NIIF 15 tiene ciertas excepciones a los cuales no tendrá alcance, las mismas que se detallan a continuación:

- a) NIIF 16 Arrendamientos;
- b) NIIF 4 Contratos de Seguros;
- c) Instrumentos financieros y otros derechos u obligaciones dentro de la NIIF 9 Instrumentos Financieros, NIIF 10 Estados Financieros Consolidados, NIIF 11 Acuerdos Conjuntos, NIC 27 Estados Financieros Separados y NIC 28 Inversiones en Asociadas y Negocios.
- d) Intercambios no monetarios que se da entre entidades en la misma línea de negocios para poder dar una facilidad a las ventas.

Un contrato con un cliente puede estar en parte dentro del alcance de esta norma y dentro del alcance de otras normas. (IFRS Foundation, 2017, p. 1)

- a) Si las otras Normas especifican cómo separar o medir inicialmente una o más partes del contrato, entonces una entidad aplicará en primer lugar los requerimientos de separación o medición de dichas Normas. Una entidad excluirá del precio de la transacción el importe de la parte (o partes) del contrato que se midan inicialmente de acuerdo con otras Normas y aplicará los párrafos 73 a 86 para asignar el importe del precio de la transacción pendiente (si lo hubiera) a cada obligación de desempeño dentro del alcance de esta Norma y a cualesquiera otras partes del contrato.
- b) Si las otras Normas no especifican cómo separar o medir inicialmente una o más partes del contrato, entonces la entidad aplicará esta Norma para medir o separar inicialmente la parte (o partes) del contrato.

1.1.3.3 Reconocimiento

Identificación del contrato

La contabilización de un contrato con un cliente será aceptada cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- a) El contrato ha sido aprobado por las partes ya sea de manera escrita u oral.
- b) Se tiene pleno conocimiento de los bienes y servicios a transferir
- c) Las formas de pago están bien establecidas.
- d) el contrato tiene fundamento comercial.
- e) Se espera que el monto de la contraprestación acordada sea recaudada. La capacidad del cliente y su intención es lo que permitirá establecer la probabilidad de la recaudación.

Para que un contrato se considere como no ejecutado, se deben cumplir las siguientes condiciones:

El contratista no ha entregado el bien o servicio al cliente por lo cual tampoco tiene el derecho a alguna contraprestación a cambio de los mismos. (IFRS Foundation, 2017, p. 2)

El contratista reconocerá la contraprestación como ingresos de actividades ordinarias cuando se cumplan las siguientes condiciones que se menciona a continuación:

- a) La entidad no tiene obligación de transferir bienes o servicios a la entidad y no tiene obligaciones pendientes de transferir bienes o servicios al cliente
- b) La contraprestación no es reembolsable

Combinación de contratos

Existen ciertas condiciones que una entidad debe cumplir para que la combinación de contratos con uno o varios clientes pueda ser contabilizado como uno solo y estas se detallan a continuación:

El objetivo comercial de los contratos debe ser el mismo. Además, el monto a pagar dependerá del precio y los bienes y servicios relacionados son considerados como una obligación de desempeño única.

Modificación de contrato

Referente a la contabilización de la modificación de un contrato, este podrá ser separado si el contrato varía debido a la incorporación de bienes o servicios comprometidos que no son iguales. Además, el precio del contrato se incrementa por un importe de la contraprestación que refleja los precios de venta independientes de la entidad de los bienes o servicios prometidos adicionales y cualquier ajuste apropiado a ese precio para reflejar las circunstancias de un contrato específico. (IFRS Foundation, 2017, p.3)

Identificación de las obligaciones de desempeño

Cuando se da inicio a un contrato, la entidad determinará los bienes o servicios relacionados en el contrato, identificando como una obligación de desempeño cada compromiso.

Compromisos en contratos con clientes

El contrato contiene todos los bienes o servicios que deben ser transferidos al cliente. Por otro lado, también se puede presentar el caso en el que las obligaciones de desempeño de un contrato pueden no ser necesariamente bienes o servicios, sino que también podrían ser supuestos que están implícitos en las políticas y prácticas de una empresa. (IFRS Foundation, 2017, p.4)

Bienes o servicios diferentes

Existen ciertos casos en los que los bienes y servicios que están relacionados dentro de un contrato pueden no ser limitados, como, por ejemplo: la venta de bienes producidos por una entidad, la reventa de bienes, reventa de derechos, realización de tareas, servicios para proporcionar bienes o servicios, desarrollo de activos, licencias. (IFRS Foundation, 2017, p.5)

Satisfacción de las obligaciones de desempeño

Los ingresos de actividades ordinarias serán reconocidos cuando una obligación de desempeño pueda ser satisfecha mediante la transferencia de bienes o servicios relacionados al cliente. Los activos se consideran transferidos cuando el cliente tiene el control total del activo.

Obligaciones de desempeño que se satisfacen a lo largo del tiempo

Una obligación se considera satisfecha cuando se da la transferencia del control al cliente del mismo, y estas son reconocidas a lo largo del tiempo si se cumple que el cliente utiliza los beneficios del bien transferido. (IFRS Foundation, 2017, p.6)

Obligaciones de desempeño que se satisfacen en un determinado momento

Si una obligación de desempeño no se satisface a lo largo del tiempo de acuerdo con los párrafos 35 a 37, una entidad la satisfará en un momento determinado. Para determinar el momento concreto en que un cliente obtiene el control de un activo comprometido y la entidad satisface una obligación de desempeño, la entidad considerará los requerimientos de control de los párrafos 31 a 34. Además, una entidad considerará indicadores de la transferencia del control, que incluyen, pero no se limitan a los siguientes:

- a) La entidad tiene un derecho presente al pago por el activo.
- b) El cliente tiene el derecho legal al activo.
- c) La entidad ha transferido la posesión física del activo.
- d) El cliente tiene los riesgos y recompensas significativos de la propiedad del activo.
- e) El cliente ha aceptado el activo (IFRS Foundation, 2017, p.7)

Medición del progreso hacia la satisfacción de una obligación de desempeño

Para cada obligación de desempeño satisfecha a lo largo del tiempo de acuerdo con los párrafos 35 a 37, una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias a lo largo del tiempo midiendo el progreso hacia el cumplimiento completo de esa obligación de desempeño. El objetivo al medir el progreso es representar el desempeño de una entidad al transferir el control de los bienes o servicios comprometidos con el cliente (es decir, la satisfacción de una obligación de desempeño de una entidad).

Una entidad aplicará un método único de medir el progreso de cada obligación de desempeño satisfecha a lo largo del tiempo y lo aplicará de forma congruente a obligaciones de desempeño similares y en circunstancias parecidas. Al final de cada periodo de presentación, una entidad medirá nuevamente su progreso hacia el cumplimiento completo de una obligación de desempeño satisfecha a lo largo del tiempo.

Métodos para medir el progreso

Los métodos apropiados de medir el progreso incluyen métodos de producto y métodos de recursos. Para determinar el método apropiado para medir el progreso, una entidad considerará la naturaleza del bien o servicio que se comprometió transferir al cliente.

Una entidad reconocerá ingresos de actividades ordinarias por una obligación de desempeño satisfecha a lo largo del tiempo solo si puede medir razonablemente su progreso hacia la satisfacción completa de dicha obligación de desempeño. Una entidad no sería capaz de medir razonablemente su progreso hacia la satisfacción completa de una

obligación de desempeño si carece de la información fiable que se requeriría para aplicar un método apropiado de medición.

1.1.3.4 Medición

En el momento en que la obligación de desempeño se considera satisfecha, se reconocerá como ingreso el importe de la transacción. (IFRS Foundation, 2017, p.8).

Determinación del precio de la transacción

Para la determinación del precio de la transacción, se tendrá en consideración los términos del contrato y las prácticas del negocio. Además, la contraprestación que se compromete en un contrato con un cliente puede incluir importes fijos, variables, o ambos.

Contraprestación variable

El importe de la contraprestación puede variar debido a descuentos, devoluciones, reembolsos, créditos, reducciones de precio, incentivos, primas de desempeño, penalizaciones u otros elementos similares. La contraprestación acordada puede también variar si el derecho de una entidad a recibirla depende de que ocurra o no un suceso futuro. Por ejemplo, un importe de contraprestación sería variable si se vendiera un producto con derecho de devolución o se promete un importe fijo como prima de desempeño en el momento del logro de un hito especificado.

Una entidad estimará un importe de contraprestación variable utilizando alguno de los siguientes métodos, dependiendo del método que la entidad espere que prediga mejor el importe de contraprestación al que tendrá derecho:

- a) El valor esperado—el valor esperado es la suma de los importes ponderados según su probabilidad en un rango de importes de contraprestación posibles. Un valor esperado puede ser una estimación apropiada del importe de la contraprestación variable si una entidad tiene un gran número de contratos con características similares.
- b) El importe más probable—el importe más probable es el importe individual más probable en un rango de importes de contraprestaciones posibles (es decir, el

desenlace individual más probable del contrato). El importe más probable puede ser una estimación apropiada del importe de la contraprestación variable si el contrato tiene solo dos desenlaces posibles (por ejemplo, una entidad logra una prima de desempeño o no la logra) (IFRS Foundation, 2017, p.9).

Asignación del precio de la transacción a las obligaciones de desempeño

En este caso, se debe distribuir el precio de la transacción a cada obligación de desempeño que sea la parte a la cual la entidad espera cobrar a cambio de la transferencia de los bienes y servicios. (IFRS Foundation, 2017, p.12)

Asignación basada en precios de venta independientes

Al bien o servicio que se vende de forma separada, se le considera precio de venta independiente. Un precio establecido de forma contractual o el precio de cotización de un bien o servicio pueden ser (pero no se supondrá necesariamente que sean) precios de venta independientes para dicho bien o servicio.

Si un precio de venta independiente no es directamente observable, una entidad lo estimará por el importe que resultaría de la distribución del precio de la transacción cumpliendo el objetivo de asignación del párrafo 73. Al estimar un precio de venta independiente, una entidad considerará toda la información (incluidas las condiciones de mercado, los factores específicos de la entidad y la información sobre el cliente o clase de cliente) que esté razonablemente al alcance de la entidad. Para hacerlo así, una entidad maximizará el uso de los datos de entrada observables y aplicará métodos de estimación de forma congruente cuando se encuentre con circunstancias similares.

Los métodos adecuados para estimar el precio de venta independiente de un bien o servicio incluyen, aunque no se limitan a los siguientes:

- a) Enfoque de evaluación del mercado ajustado— este enfoque es utilizado cuando se estima el precio de ciertos bienes o servicios en el mercado mediante el análisis de los precios de los competidores.
- b) Enfoque del costo esperado más un margen—una entidad podría proyectar sus costos esperados de satisfacer una obligación de desempeño y luego añadir un margen apropiado para ese bien o servicio.

- c) Enfoque residual—una entidad puede estimar el precio de venta independiente por referencia al precio de la transacción total menos la suma de los precios de venta independientes observables de los otros bienes o servicios comprometidos en el contrato. No obstante, una entidad puede utilizar un enfoque residual para estimar el precio de venta independiente de un bien o servicio si se cumple uno de los criterios siguientes:
- i. la entidad vende el mismo bien o servicio a clientes diferentes (aproximadamente al mismo tiempo) dentro de un rango amplio de importes (que el precio de venta es altamente variable, porque no puede identificarse un precio de venta independiente representativo que proceda de transacciones pasadas u otra evidencia observable); o
 - ii. la entidad no ha establecido todavía un precio para ese bien o servicio y éste no ha sido previamente vendido de forma independiente (es decir, el precio de venta es incierto). (IFRS Foundation, 2017, p. 13)

Asignación de la contraprestación variable

El compromiso en un contrato puede ser atribuido en parte o en su totalidad de cualquiera de las siguientes maneras:

- a) a una o más, pero no a todas, las obligaciones de desempeño del contrato (por ejemplo, una prima puede estar supeditada a que una entidad transfiera un bien o servicio dentro de un periodo de tiempo especificado); o
- b) a uno o más, pero no a todos, los bienes o servicios distintos comprometidos en una serie de bienes o servicios distintos que forman parte de una obligación de desempeño única, de acuerdo con el párrafo 22(b) (por ejemplo, la contraprestación que se ha comprometido para el segundo año de un contrato de servicio de limpieza de dos años se incrementará sobre la base de los movimientos de un índice de inflación especificado). (IFRS Foundation, 2017, p. 14)

Cambios en el precio de la transacción

Existen muchas razones por la cual se pueden dar cambios en el precio de la transacción entre los cuales figuran ciertos cambios o sucesos inciertos que generan el cambio del importe de la contraprestación.

Una entidad contabilizará un cambio en el precio de la transacción que surge como resultado de una modificación de un contrato, de acuerdo con los párrafos 18 a 21. Sin embargo, para un cambio en el precio de la transacción que ocurra después de una modificación del contrato, una entidad aplicará los párrafos 87 a 89 para asignar el cambio en el precio de la transacción en cualquiera de las siguientes formas que sea procedente:

- a) Una entidad asignará el cambio en el precio de la transacción a las obligaciones de desempeño identificadas en el contrato antes de la modificación si, y en la medida en que, el cambio en el precio de la transacción sea atribuible a una parte de una contraprestación variable prometida antes de la modificación y ésta se contabilice de acuerdo con el párrafo 21(a).
- b) En todos los demás casos en los que la modificación no se contabilizó como un contrato separado de acuerdo con el párrafo 20, una entidad asignará el cambio en el precio de la transacción a las obligaciones de desempeño del contrato modificado (es decir, las obligaciones de desempeño que no fueron total o parcialmente satisfechas de forma inmediata después de la modificación).

1.1.3.5 Costos del contrato

Costos de cumplir un contrato

Si los costos incurridos en el cumplimiento de un contrato con un cliente no están dentro del alcance de otra Norma (por ejemplo, NIC 2 Inventarios, NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo o NIC 38 Activos Intangibles), una entidad reconocerá un activo por los costos incurridos para cumplir un contrato solo siempre que dichos costos cumplan todos los criterios siguientes:

- a) los costos se relacionan directamente con un contrato o con un contrato esperado que la entidad puede identificar de forma específica (por ejemplo, los costos relacionados con servicios por prestar bajo una renovación de un contrato

existente o los costos de diseño de un activo a ser transferido bajo un contrato específico que aún no ha sido aprobado);

- b) los costos generan o mejoran recursos de la entidad que se utilizarán para satisfacer (o para continuar satisfaciendo) obligaciones de desempeño en el futuro; y
- c) se espera recuperar los costos. (IFRS Foundation, 2017, pp. 15-16)

Los costos están directamente relacionados con un contrato (o un contrato anticipado específico) incluyen cualquiera de los siguientes conceptos:

- a) mano de obra directa (por ejemplo, salarios y sueldos de los empleados que proporcionan los servicios comprometidos directamente con el cliente);
- b) materiales directos (por ejemplo, suministros utilizados para prestar los servicios comprometidos con el cliente);
- c) distribuciones de costos que se relacionan directamente con el contrato o con actividades del contrato (por ejemplo, costos de gestión y supervisión del contrato, seguros y depreciación de herramientas y equipo utilizados en el cumplimiento del contrato);
- d) costos que son imputables de forma explícita al cliente según el contrato; y
- e) otros costos en los que se incurre solo porque una entidad ha realizado el contrato (por ejemplo, pagos a subcontratistas).

Una entidad reconocerá los siguientes costos como gastos cuando tengan lugar:

- a) costos generales y administrativos (a menos que dichos costos sean imputables de forma explícita al cliente según el contrato, en cuyo caso una entidad evaluará dichos costos de acuerdo con el párrafo 97);
- b) costos de materiales desperdiciados, mano de obra u otros recursos para cumplir el contrato que no se reflejaban en el precio del contrato;

- c) costos que se relacionan con las obligaciones de desempeño que se satisfacen (u obligaciones de desempeño que se satisfacen parcialmente) del contrato (es decir, costos que se relacionan con desempeños pasados); y
- d) costos para los que una entidad no puede distinguir si los costos se relacionan con obligaciones de desempeño no satisfechas o con obligaciones de desempeño que ya están satisfechas (u obligaciones de desempeño parcialmente satisfechas). (IFRS Foundation, 2017, p.16)

1.1.3.6 Presentación

Cuando una de las partes de un contrato haya cumplido, una entidad presentará el contrato en el estado de situación financiera como un activo del contrato o un pasivo del contrato, dependiendo de la relación entre el desempeño de la entidad y el pago del cliente. Una entidad presentará los derechos incondicionales a recibir la contraprestación como una cuenta por cobrar separada.

Si un cliente paga una contraprestación, o una entidad tiene un derecho incondicional a recibir un importe como contraprestación (es decir, una cuenta por cobrar) antes de que la entidad transfiera un bien o servicio al cliente, la entidad presentará el contrato como un pasivo del contrato cuando el pago se realice o sea exigible (lo que ocurra primero). Un pasivo del contrato es la obligación que tiene una entidad de transferir bienes o servicios a un cliente del que la entidad ha recibido ya una contraprestación (o bien esa contraprestación es ya exigible del cliente).

Si una entidad realiza el desempeño mediante la transferencia de bienes o servicios al cliente antes de que el cliente pague la contraprestación o antes de que sea exigible el pago, la entidad presentará el contrato como un activo del contrato, excluyendo de esta partida los importes presentados como cuentas por cobrar. Un activo del contrato es el derecho de una entidad a la contraprestación a cambio de los bienes o servicios que la entidad ha transferido al cliente. Una entidad evaluará un activo del contrato por deterioro de valor de acuerdo con la NIIF 9. Un deterioro de valor de un activo del contrato se medirá, presentará y revelará de la misma forma que un activo financiero que está dentro del alcance de la NIIF 9.

Una cuenta por cobrar es el derecho incondicional de una entidad a recibir una contraprestación. Un derecho a contraprestación no está condicionado si solo se requiere el paso del tiempo para que sea exigible el pago de esa contraprestación. Por ejemplo, una entidad reconocería una cuenta por cobrar si tiene un derecho presente al pago, aun cuando ese importe pueda estar sujeto a reembolso en el futuro. Una entidad contabilizará una cuenta por cobrar de acuerdo con la NIIF 9. En el reconocimiento inicial de una cuenta por cobrar procedente de un contrato con un cliente, cualquier diferencia entre la medición de la cuenta por cobrar de acuerdo con la NIIF 9 y el importe correspondiente del ingreso de actividades ordinarias reconocido se presentará como un gasto (por ejemplo, como una pérdida por deterioro de valor).

1.1.3.7 Información a revelar

El objetivo primordial es que se brinde información relevante para los usuarios de los estados financieros a fin de comprender la dinámica requerida en los contratos con clientes. Para lograr ese objetivo, una entidad revelará información cualitativa y cuantitativa sobre los siguientes aspectos:

- a) sus contratos con clientes (véanse los párrafos 113 a 122);
- b) los juicios significativos, y cambios en dichos juicios, realizados en aplicación de esta Norma a dichos contratos (véanse párrafos 123 a 126); y
- c) los activos reconocidos por los costos para obtener o cumplir un contrato con un cliente de acuerdo con el párrafo 91 o 95. (IFRS Foundation, 2017, p.17)

Desagregación de los ingresos de actividades ordinarias.

Los ingresos de actividades ordinarias serán desagregados en categorías que permitan observar como los factores económicos pueden ser afectados. (IFRS Foundation, 2017, p.18)

Obligaciones de desempeño

Una entidad revelará información sobre sus obligaciones de desempeño en contratos con clientes, incluyendo una descripción de los aspectos siguientes:

- a) cuando la entidad satisface habitualmente sus obligaciones de desempeño (por ejemplo, en el momento del envío, en el momento de la entrega, a medida que se presta o en el momento en que se completa el servicio), incluyendo cuándo se satisfacen las obligaciones de desempeño en un acuerdo de entrega posterior a la facturación;
- b) los términos de pago significativos (por ejemplo, cuándo se exige habitualmente el pago, si el contrato tiene un componente de financiación significativo, si el importe de la contraprestación es variable y si la estimación de la contraprestación variable está habitualmente restringida;
- c) la naturaleza de los bienes que la entidad se ha comprometido a transferir;
- d) las obligaciones de devolución, reembolso y otras obligaciones similares; y
- e) los tipos de garantías y obligaciones relacionadas.

Juicios significativos en la aplicación de esta Norma

Una entidad revelará los juicios, y cambios en los juicios, realizados en aplicación de esta Norma que afecten de forma significativa a la determinación del importe y calendario de los ingresos de actividades ordinarias de contratos con clientes. En concreto, una entidad explicará los juicios, y cambios en los juicios, utilizados al determinar los dos aspectos siguientes:

- a) el calendario de satisfacción de las obligaciones de desempeño; y
- b) el precio de la transacción y los importes asignados a las obligaciones de desempeño. (IFRS Foundation, 2017, p.19)

Determinación del precio de la transacción y los importes asignados a las obligaciones de desempeño

La información sobre los métodos y datos de entrada serán revelados por la entidad para los casos que se mencionan a continuación:

- a) determinación del precio de la transacción, que incluye, pero no se limita a la estimación de la contraprestación variable, el ajuste a la contraprestación por los

efectos del valor temporal del dinero y la medición de contraprestaciones distintas al efectivo;

- b) evaluación si una estimación de la contraprestación variable está restringida;
- c) asignación del precio de la transacción, incluyendo la estimación de los precios de venta independientes de los bienes o servicios comprometidos y la distribución de descuentos y contraprestación variable a una parte específica del contrato (si fuera aplicable); y
- d) medición de las obligaciones de devolución, reembolso y otras obligaciones.

Activos reconocidos procedentes de los costos para obtener o cumplir un contrato con un cliente

Una entidad revelará los dos siguientes aspectos:

- a) los juicios realizados para determinar el importe de los costos incurridos para obtener o cumplir un contrato con un cliente, y
- b) el método que utiliza para determinar la amortización para cada periodo de presentación. (IFRS Foundation, p.20)

1.2 Impacto financiero y tributario

1.2.1 Impacto

En primera instancia, se parte del concepto del término Impacto, el mismo que según la Real Academia Española (2017) la define como:

“Un efecto producido en la opinión pública por un acontecimiento, una disposición de la autoridad, una noticia, o una catástrofe, etc.”

Además, la Msc. Blanca Esther Libera Bonilla (2007) sustenta que:

“El criterio de que el impacto como concepto es más amplio que el concepto de eficacia, porque va más allá del estudio del alcance de los efectos previstos y del análisis de los

efectos deseados, así como del examen de los mencionados efectos sobre la población beneficiaria.” (párr. 10)

1.2.2 Impacto financiero

Según The Law Dictionary (2017):

“El impacto financiero es un costo o pérdida que sucede debido a un desastre que está bajo control. Este tipo de desastre puede ser debido a las condiciones de mercado o falla de producto”

La década financieramente turbulenta de los noventa es un reto para las economías orientadas al mercado. En ella se presentaron crisis cambiarias y financieras que siguieron con crisis en los mercados de valores, las cuales a su vez llevaron a fuertes contracciones económicas que devastaron países alrededor del mundo. La frecuencia y extensión de estos eventos llevó a muchos responsables de políticas, reguladores, periodistas y a muchos participantes en los mercados a declarar una “crisis en el capitalismo global” y a solicitar reformas en la “arquitectura financiera internacional” (Bernardi, B., 2005, p. 4).

El riesgo financiero fue considerado como factor de corrección del retorno esperado, y el retorno ajustado de riesgo fue definido sobre una base específica. Esta medida primitiva tenía la ventaja de permitir orden preferencial inmediato de todas las inversiones (Ramírez-Reyes, Gloria Stella; Manotas-Duque, Diego Fernando, 2014, p.3).

Los directivos y cualquier persona interesada en una empresa necesitan conocer la situación en que se encuentra. Para ello, deben analizar continuamente la marcha de la empresa. Una de las partes del análisis integral es la que se puede confeccionar a partir de los estados financieros. Estos informan de la situación tanto económica como financiera de la empresa, asimismo de su evolución. El análisis de estados financieros se hace principalmente por medio de ratios (Bernal-Domínguez, Deyanira; Amat-Salas, Oriol, 2012, p.2).

También, se hace mención de que un tema de búsqueda popular en las finanzas ha sido estudiar los accidentes en la bolsa para lo cual se analiza el impacto financiero en el retorno de las acciones de empresas (Guse, Jaqueline Carla; Leite, Mauricio; da Silva, Tarcísio Pedro, 2016, p.15).

1.2.3 Impacto tributario

Primeramente, el objetivo primordial de un sistema tributario es recaudar los ingresos necesarios para financiar el gasto público. Cada ciudadano debe aportar una proporción, ya sea de su ingreso, consumo o riqueza, que será destinada a financiar los bienes públicos, el gasto social u otras actividades que tengan efectos económicos positivos para la sociedad. Sin embargo, la manera de recaudar no es indiferente. A la estructura tributaria se le exigen ciertos atributos, tales como eficiencia, equidad y simplicidad. La eficiencia se refiere a que los impuestos deben recaudar interfiriendo lo menos posible con las decisiones de las personas. La equidad se entiende en un doble sentido: horizontal y vertical. Los impuestos deben ser horizontalmente equitativos, esto es, deben afectar de igual manera a personas que tienen igual capacidad contributiva. A su vez, deben ser verticalmente equitativos, en el sentido que las personas con mayor capacidad contributiva deben pagar proporcionalmente más impuestos. Finalmente, es preferible tener una estructura tributaria simple a una compleja, pues la simplicidad disminuye otros costos asociados a los impuestos, como son los costos de administración y cumplimiento, a la vez que reduce los espacios de evasión y elusión (Jorratt, M., 2010, pp. 6-7).

Un ejemplo de impacto tributario es el mencionado por Álvaro Bocanegra donde hace mención sobre las consecuencias de la UIT con un valor de 4,050 soles, como por ejemplo el beneficio para los pensionistas quienes tendrán el beneficio tributario de 50 UIT en el pago del impuesto predial (Diario La República, 2016).

1.2.4 Comparación entre impacto financiero y tributario

En análisis, el impacto financiero es un gasto o disminución de ingresos derivados de algún desastre o situación que cambia la posición financiera de la situación subyacente, para efectos contables, son aquellos gastos que no se pueden cubrir luego del suceso, por ellos, son etiquetados como impactantes mientras que el impacto tributario describe las consecuencias de un escenario fiscal en relación a un contribuyente, las cuales comprenden muchos factores vinculados a las obligaciones fiscales presentes y futuras (Yazo, 2015, p.16).

En adición, los contadores consideran que se requiere que todos los marcos normativos sean revisados y conciliados por todas las entidades que forman parte de este trabajo y

que existan directrices claras que no generen errores de conceptualización ni que acarren costos adicionales a los ya mencionados, que repercutan en la estabilidad de las empresas (Yazo, 2015, p.18).

Adolfo Valencia Gutiérrez (2017) afirma que el Régimen de Deduciones, es:

“Una forma de recaudación a ciegas puesto que no toman en cuenta la real cuantía del impuesto que el contribuyente estaría obligado a pagar, ya que no se considera los saldos a favor o créditos tributarios de que dispone el contribuyente, quién injustamente debe distraer sus recursos financieros al pago de las deducciones complicando su flujo de caja y el valor del dinero en el tiempo” (p. 1).

1.3 Relación de la NIIF 15 y el impacto financiero y tributario

1.3.1 Relación de la NIIF 15 y el impacto financiero

En mayo de 2014, el International Accounting Standards Board (IASB) ha publicado la nueva Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 15 sobre ingresos de contratos con clientes. El emisor de normas en Estados Unidos, el Financial Accounting Standards Board (FASB) ha emitido la misma norma en el Accounting Standards Update (ASU) 2014-09. La NIIF 15 ha sido fruto del proyecto de convergencia de los dos emisores de normas, que no ha estado exenta de polémica, considerando que su gestación se ha dilatado durante casi seis años, con la emisión de dos borradores (Barroso, 2014, pp. 8-26).

El retraso en su emisión ha sido provocado por la complejidad de conseguir el equilibrio perfecto entre una norma fiel al marco conceptual y a los principios puristas y académicos de la contabilidad, frente a la realidad empresarial y al binomio coste-beneficio. En su fase embrionaria, la norma de ingresos, pretendía tener un enfoque puramente de balance, más que de resultados, por lo que el ingreso se determinaba como residuo de los criterios de reconocimiento y valoración de activos y pasivos del marco conceptual. Sin embargo, este principio purista, implicaba dejar de reconocer activos, que actualmente se podían estar registrando como los costes de proyecto y anteproyecto de obra y los costes de

obtención de un contrato y reconocer otros diferentes, como los cobros con contraprestación contingente, en la medida en que se pudieran estimar con razonabilidad (Barroso, 2014, pp. 8-26).

Sin embargo, la práctica empresarial y el principio de prudencia siguen estando presentes en la contabilidad de las empresas y por ello, se han tenido que realizar modificaciones relevantes, lo que ha implicado limitar la definición de un contrato a que sea probable el cobro futuro de la contraprestación, a fijar un techo para el reconocimiento de los cobros contingentes y a permitir la capitalización de determinados gastos incrementales de adquisición de contratos y costes de cumplimiento de un contrato (Barroso, 2014).

De acuerdo con Barrantes, Fanny (2017):

“La aplicación de la norma NIIF 15 traerá consigo un visible impacto financiero, ello debido a que la norma exige un análisis detallado de los contratos existentes con los clientes, a los cambios en los procesos contables y de gestión debido a las diferencias entre la norma contable y la norma fiscal, asimismo el efecto que ocasionará en los reportes de gestión debido a los cambios en los indicadores de evaluación” (pp.30).

Finalmente, según señala Ferrán Rodríguez (2014):

“Otra de las cuestiones que se han destacado hasta el momento ha sido que la aplicación de la NIIF 15 afectará de forma muy distinta a las empresas en función de cuál sea su modelo de negocio. Así, por ejemplo, la obligatoriedad de un mayor desglose del capítulo de ingresos afectará de manera especial a aquellas empresas que vendan productos o servicios de forma combinada como, por ejemplo, las empresas de servicios de telefonía, así como a las que participen en ejecuciones de obras o proyectos de largo plazo. Este tipo de empresas deberán considerar el importe total de sus contratos, pero asignando y registrando los respectivos importes a cada uno de los diferentes tipos de productos y servicios que se incluyan en los mismos, debiendo reconocer los distintos tipos de ingresos de acuerdo con los criterios establecidos en la nueva NIIF” (p.3).

Por otra parte, estas separaciones y agrupaciones de los distintos tipos bienes y servicios contenidos en un contrato, pueden afectar al momento de su reconocimiento como

ingresos y, por consiguiente, puede resultar que dichos ingresos tengan que ser reconocidos en un momento anterior o posterior al que se venían reconociendo en la actualidad. Tal puede ser el caso, por ejemplo, del elemento financiero de los pagos anticipados o aplazados que podrá contabilizarse por separado y las ventas con derecho a devolución o las opciones de los clientes para aquellos productos o servicios adicionales, así como los cambios en los contratos que se reconocerán únicamente cuando sean aprobados dichos cambios. En todos estos supuestos el reconocimiento contable de los ingresos ordinarios puede demorarse más que en la actualidad (p.3).

1.3.2 Relación de la NIIF 15 y el impacto tributario

1.3.2.1 Adopción de las NIIF en el Perú

Durante el año 2010, en particular desde el mes de agosto, se han incorporado cambios en la normatividad contable peruana. Estos serán expuestos en los siguientes párrafos, ya que, primero, es necesario realizar una lectura del análisis de la historia de la incorporación de la aplicación de las NIIF en el proceso contable de las empresas peruanas. Ello abarcará desde su oficialización como Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) hasta su actual denominación y vigencia como NIIF (Díaz, 2014, pp.126-144).

El modelo normativo contable que brinda las NIIF es tomado como tal en el Perú a inicios de los 80s. Es así que se encuentra, en primer lugar, con los acuerdos adoptados en diversos Congresos de Contadores Públicos del Perú. En ellos, se recomendó su aplicación para la preparación de los estados financieros de las empresas, dándole con estos acuerdos plena vigencia profesional. Además, de esta manera se marcó el inicio del proceso de adopción de este modelo contable en nuestro país. Dichos acuerdos fueron tomados en tres principales congresos en los cuales se acordó el uso de las NIC para con la contabilidad de las empresas; las referidas son señaladas a continuación haciendo alusión a las fechas y las Resoluciones mediante las cuales se acordó la adopción de las mismas:

- X Congreso de Contadores Públicos del Perú del año 1986: mediante la Resolución 39, se acuerda el uso de la NIC N°1 hasta la NIC N°13.

- XI Congreso de Contadores Públicos del Perú del año 1988: mediante la Resolución 12, se acuerda el uso de la NIC N°14 hasta la NIC N°23.
- XII Congreso de Contadores Públicos del Perú del año 1990: mediante la Resolución 01, se acuerda el uso de la NIC N°24 hasta la NIC N°29.

Es en el año 1994 que el Consejo Normativo de Contabilidad - CNC hace oficial el uso en nuestro país del grupo de normas adoptadas por los Congresos Nacionales de Contadores Públicos, descritos en el párrafo anterior. Con este acto oficial se precisa que todos los estados financieros deben ser preparados tomando en cuenta las normas establecidas por el CNC y por las Normas Internacionales de Contabilidad (hoy NIIF), en lo que le sean aplicables, según Resolución del CNC N° 005-94-EF/93.01 (Díaz, 2014, pp.126-144).

Finalmente, se procede en el año 1998, con el ingreso y vigencia de la Ley General de Sociedades a darle a las NIIF el máximo rango legal, esto a partir de lo indicado en el artículo 223° en donde se cita que estos estándares internacionales adquieren reconocimiento legal en nuestro país al indicarse que los estados financieros deben elaborarse de acuerdo a disposiciones legales sobre la materia y con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA). (Díaz, 2014, pp.126-144)

De acuerdo al análisis previo descrito, no se encuentra en la normatividad peruana la emisión y publicación de un conjunto de Principios Contables peruanos. Esta situación generó una polémica en torno a lo establecido en el artículo 223°, en el sentido que se requería aclarar a qué se hacía referencia con los denominados “PCGA en el país”. Esta situación es aclarada, posteriormente, con la Resolución 13-98-EF/93.01 del 23 de julio de 1998, emitida por el CNC. En ella, se indica que los principios de contabilidad a los que hace referencia la ley general de sociedades comprenden, sustancialmente, a las NIC oficializadas mediante resoluciones del Consejo Normativo de Contabilidad y las normas establecidas por organismos de supervisión y control. Desde el año 1998 hasta el año 2009, no se encuentra cambios relevantes en las normas emitidas por el CNC relacionadas con el proceso de adopción de las NIIF, salvo en lo referente a la oficialización –en muchos casos tardía– de las nuevas versiones de las NIC, NIIF e interpretaciones emitidas por el IASB y vigentes a nivel internacional (Díaz, 2014, pp.126-144).

En el año 2010, se han producido tres hechos muy importantes dentro del proceso de aplicación de las NIIF para las empresas peruanas que se encuentran obligadas a su ejecución. Algunos de estos hechos han sido demandados por la profesión constantemente y otro de ellos ha generado una controversia que deberá aclararse en el corto plazo. A continuación, una breve explicación de cada uno de estos hechos (Díaz, 2014, pp.126-144).

El primero de estos hechos se produce el 28 de agosto del 2010, con la publicación – en las Normas Legales del diario El Peruano – de la Resolución 044-2010-EF/94 del Consejo Normativo de Contabilidad. A través de esta, se oficializa la versión 2009 de las NIC, NIIF, CINIFF y SIC, así como las respectivas modificaciones a mayo 2010. La Resolución, que consta de siete artículos, incluye un anexo con la relación de las normas oficializadas, indicando en el artículo 5° que estas serán publicadas en la página web de la Dirección Nacional de Contabilidad Pública. Asimismo, mediante lo establecido en el artículo 7°, se encarga a la Dirección Nacional de Contabilidad Pública y se recomienda a la Federación de Colegios de Contadores Públicos del Perú, a los Colegios de Contadores Públicos Departamentales y a las Facultades de Ciencias Contables y Financieras de las Universidades del país, así como otras instituciones competentes, que realicen la difusión de lo dispuesto en la Resolución en mención. Este hecho marca un aspecto importante respecto a la vigencia de las normas contables en nuestro país y se espera que contribuya a que los estados financieros sean preparados en base a estándares que se encuentran vigentes internacionalmente, contribuyendo con la transparencia en la preparación de la información financiera. Si bien se dispuso que la vigencia de la norma rija a partir del 1 de enero de 2011, se recomendó su aplicación anticipada. Esto último atendió a la demanda de oficializar con mayor agilidad las nuevas versiones de las NIIF emitidas por el IASB (Díaz, 2014, pp.126-144).

El segundo hecho, está referido a la decisión de la SMV (en ese momento, CONASEV), mediante la cual se aprueba la adopción plena de las NIIF "con vigencia internacional" para las empresas que se encuentran bajo su supervisión, independientemente del momento en que estas normas son oficializadas por el CNC. La decisión fue adoptada por la necesidad de adoptar un lenguaje común de intercambio de información financiera y de negocios, debido a la globalización de la economía y la internalización de los mercados, tal como se mencionó en el punto 2.2.1, acápite (a) de este trabajo. Ante esta disposición de la SMV, se puede encontrar ante una situación en que un grupo de

entidades, las que se encuentran bajo la supervisión de esta institución, apliquen versiones de las NIIF –vigentes internacionalmente– diferentes a las que aplica el resto de entidades obligadas, pero que no se encuentran bajo su supervisión, si es que aún no son oficializadas por el CNC, pero que ya han sido publicadas por el IASB y que se encuentran vigentes a nivel internacional. Ante estos cambios, se encuentra entre dos conjuntos de normas que pueden tener diferencias en el tiempo (Díaz, 2014, pp.126-144).

El tercer hecho mencionado está referido a la decisión del CNC mediante la cual se procedió a oficializar la aplicación de la NIIF para PYMES a partir del 1 de enero de 2011. En la Resolución 045-2010-EF/94 del 30 de noviembre de 2010, se indica la obligatoriedad de aplicar esta norma para aquellas entidades que no tienen obligación pública de rendir cuentas, que no se encuentren bajo la supervisión y control de la SMV y SBS, y que obtengan ingresos anuales por ventas de bienes y/o servicios o tengan activos totales menores a 3000 UIT. Esta decisión del CNC debe permitir que las entidades a las que les corresponde aplicar esta norma preparen información basándose en este estándar internacional. Un aspecto que se puede cuestionar respecto a esta norma, está referido al parámetro de 3000 UIT para delimitar lo que se considera una PYME, puesto que no existe una concordancia con los valores tributarios, laborales o técnicos referentes, utilizados para clasificar a este tipo de empresas en Perú (Díaz, 2014, pp.126-144).

1.3.2.2 Las NIIF y su impacto tributario

Adoptar las normas internacionales requiere un proceso de aprendizaje y una previa evaluación de su impacto, especialmente en materia de tributación. No es conveniente esperar que sean de obligatoria aplicación para iniciar el estudio de los efectos que puedan tener sobre los distintos aspectos del mundo profesional y empresarial, entre ellos lo relativo a los cambios en la cuantificación y presentación de la información financiera. La adopción de las NIIF tendrá consecuencias sobre la cuantificación y presentación de información financiera por parte de las empresas, entre otras razones, porque establecen tratamientos que difieren de las normas vigentes y porque admiten tratamientos alternativos para valorar las transacciones económicas y las estimaciones contables. También las NIIF establecen mayores requerimientos sobre la forma y alcance de la

información a revelar a través de las notas a los estados Financieros (Peña, A. 2007, p.1-14).

Entre los efectos derivados de adoptar las normas internacionales de información financiera que se hace necesario evaluar: a) el grado de intromisión de la normativa tributaria sobre la forma en que los contribuyentes deben llevar su contabilidad, b) los cambios sobre la base imponible para la determinación del impuesto sobre la renta c) las diferencias entre las normas existentes y las NIIF a los fines de determinar la utilidad disponible para dividendos y, d) lo relativo a la determinación del gasto por impuesto (Peña, A. 2007, p. 1-14).

El uso de la NIIF tiene como una de sus principales funciones el ayudar en la homogenización de la información contable de los involucrados en su aplicación, directamente dentro de la rama contable, sin embargo, su uso no solo es limitado o involucra a personas que elaboran estados financieros, muy por el contrario hoy en día involucra a personajes de distintas ramas profesionales como por ejemplo financistas, tasadores, geólogos, e incluso agricultores, quienes se insertan en el proceso de la recopilación de la información a fin de responder con determinados planteamientos que dicta las NIIF y que han generado en sus profesiones mayor exigencia motivados por los cambios y nuevas formas empresariales. (Molina, R. otros, 2014, p.19).

Cabe mencionar que dentro del grupo de profesionales involucrados en la adopción de la NIIF se encuentran los especialistas tributarios, quienes al comienzo se mostraron disconformes con la adopción de las referidas debido a las contingencias tributarias que de la aplicación se podrían generar, sin embargo con la adecuación a las referidas normas muchos tributaristas han iniciado el acogimiento de conceptos contables basados en las normas NIIF con el propósito de definir ciertos conceptos que se encontraban en la nebulosa tributaria, llegando incluso esta práctica a adoptarse por parte de las principales instituciones vinculadas en materia tributaria como los son en el Perú la Superintendencia de Aduanas y Administración Tributaria (SUNAT) y el Tribunal Fiscal (TF) quienes han emitido pronunciamientos en lo que respecta a su materia, acogiendo las NIIF como base para su argumentación (Molina, R. otros, 2014, p.19).

Hay que tener en mente que no se trata simplemente de un asunto de información financiera. Además, de preparar el mercado y educar a los analistas sobre el impacto de

la nueva Norma, las entidades tendrán que considerar otras implicaciones como podrían ser:

- Cambios en los indicadores relevantes de rendimiento y otras métricas clave.
- Cambios al perfil de pago de impuestos efectivos.
- Disponibilidad de beneficios para distribución a accionistas.
- Impacto en el momento en el que se alcanzan los objetivos y la probabilidad de que se cumplan los objetivos.
- Impacto en el cumplimiento de los Covenants (Deloitte, 2016, p.2).

En conclusión, la adopción de las NIIF en el Perú ya es un hecho que se evidencia no solo en los estados financieros auditados —a los cuales se puede acceder de forma pública—, sino también en los esfuerzos de los profesionales contables, así como de muchos agentes de regulación, que día a día estudian y se preparan para entender y ejecutar los cambios contables que dicta la norma. Adoptar la NIIF involucra estar siempre preparado para, incluso, los cambios y modificaciones que de la norma puedan surgir. (Molina, R. otros, 2014, p.19)

1.3.2.3 NIIF 15 y su impacto tributario

Partiendo del Artículo 33 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta que refiere a lo siguiente:

“Desde el momento en que se lleva una contabilidad bajo normas de contabilidad (PCGA) y se debe a su vez aplicar las normas contenidas en la ley de impuesto a la renta, hay que tomar en cuenta que de esta combinación se puedan generar diferencias temporales y permanentes para el cálculo y resultado de la renta neta. Como resultado y salvo que la ley o el Reglamento condicionen la deducción al registro contable, la forma de contabilización de las operaciones no originará la pérdida de una deducción. Las diferencias temporales y permanentes exigirán el ajuste del resultado según los registros contables, en la declaración jurada” (SUNAT, 1994, párr. 1)

Estas diferencias se muestran con mayor énfasis cuando se trata de aplicar la normativa internacional en conjunto con las normas tributarias. En la misma Ley del Impuesto a la

Renta a partir de su no pronunciamiento en el concepto de Devengo, por ejemplo, para la aplicación NIIF 15 en donde el reconocimiento de ingresos y gastos se rige por el criterio del devengado, la misma Ley (LIR) no cuenta con una definición legalmente autónoma lo que permite o da espacio a su complementación con la doctrina, opiniones de la administración tributaria y la Jurisprudencia (De la Vega, 2017).

Para el tema de tributación, es la norma tributaria, en este caso la Ley de Impuesto a la Renta, la que define el punto de partida para el reconocimiento de ingresos a partir del concepto de devengo. Este vacío nos señala dos caminos que se pueden tomar; una revisión y eventual propuesta de modificación de la LIR a fin de dar contenido al concepto de devengo. De lo contrario, realizar un análisis tributario a fin de incorporar y tener un entendimiento de las normas contables y los cambios que se incorporen en el tiempo (De la Vega, 2017).

1.3.3 Uso de los cinco pasos: Sobre el nuevo modelo de reconocimiento de ingresos.

La redacción de la NIIF 15 persigue una necesaria mayor uniformidad de criterios contables a nivel internacional, de forma que se alcance un importante nivel de comparación entre las ventas y prestaciones de servicios de las compañías estadounidenses y las europeas, acabando así con las diferencias conceptuales existentes en la actualidad, que arrojaban resultados distintos en supuestos de valoraciones similares. Uno de los instrumentos destacables para la consecución de los objetivos de la norma es un mayor desglose del capítulo de ingresos que ya se venía exigiendo por la normativa contable americana. Dicho de forma esquemática, los principales objetivos de la norma son los siguientes:

- Eliminar las inconsistencias y debilidades en las distintas normas de reconocimiento de ingresos existentes hasta la fecha, proporcionando unos principios supuestamente más claros para el reconocimiento de ingresos en un marco coherente;

- Proporcionar un único modelo de reconocimiento de ingresos que mejorará la comparabilidad a través de la diversidad de, sectores industriales, empresas y fronteras geográficas que lo habrán de aplicar, y
- Simplificar la preparación de los estados financieros al reducir el número de regulaciones y requisitos a los que sus elaboradores y responsables deberán referirse (Rodríguez, 2014, p.2).

La NIIF 15 establece cinco pasos a seguir a fin de reconocer los ingresos ordinarios de manera que la transferencia de bienes o servicios, sea el caso, brindados a los clientes sean registrados por un importe que exprese la contraprestación que la entidad espera obtener a cambio de dichos bienes o servicios ya transferidos (Deloitte, 2016, p.6).

Figura 01: Los cinco pasos para el reconocimiento de los ingresos según la NIIF 15. Tomado de DELOITTE (2016)

1. Paso 1.- Identifica el contrato con el cliente: Un contrato queda establecido como tal sea de forma escrita, verbal o implícita, pero para ello se deben cumplir algunas condiciones tales como:
 - Las partes han aprobado el contrato y cumplirán con las obligaciones.
 - Se puede identificar los derechos sobre los bienes y servicios que forman parte del contrato.
 - Quedan establecidas, claramente, las condiciones de pago.
 - El contrato tiene sustancia comercial.
 - La entidad cobrará lo que le corresponde a cambio del bien o servicio brindado (Deloitte, 2016, p.7).

También, la norma indica que cada contrato debe ser contabilizado por separado, sin embargo, también quedan establecidos ciertos considerandos que permiten que la contabilización de los contratos se realice en conjunto, tales condiciones son:

- La negociación de los contratos se realiza como un paquete.
- Las contraprestaciones de los contratos son dependientes una de la otra.
- Los bienes y servicios involucrados constituyen una única obligación de desempeño (Deloitte, 2016, p.7).

2. Paso 2.- Identificar las obligaciones separadas del contrato: La desagregación del contrato es un proceso que debe de llevarse al inicio del mismo. Esto se hace con el fin de que las obligaciones de desempeño del contrato puedan ser identificadas y separadas para, posteriormente, asignarles parte del precio. La norma también establece ciertos considerandos que sirven para identificar un bien como distinto de todo el paquete, los cuales son:

- El cliente puede percibir un beneficio producto del bien o por un conjunto de bienes o servicios.
- La promesa de transferencia del bien puede ser fácilmente identificada de las demás (Deloitte, 2016, p.8).

Del mismo modo, se establecen otros considerandos a la hora de identificar si un bien es separable de otras promesas; como son:

- El bien usado por la entidad no forma parte de producto final combinado.
- El bien no genera cambios ni personaliza otro conjunto de bienes.
- No existe dependencia entre el bien y otro conjunto de bienes. (Deloitte, 2016, p.8).

Este segundo, en particular, tendrá repercusiones en el sector construcción debido a las dudas sobre la contabilización, por separado, por ejemplo, de una parcela de terreno que forma parte de un contrato para la construcción de una obra. A ello, también hay que

analizar si las fases de diseño de un proyecto inmobiliario deben ser consideradas por separado (Deloitte, 2016).

Figura 02: Identificación de las obligaciones contractuales. Tomado de Deloitte (2016)

3. Paso 3.- Determinar el precio de la transacción: El presente punto señala que el reconocimiento de los ingresos está sujeto a que la entidad, primordialmente, deba determinar el monto de la contraprestación (sea fija o variable) que recibirá a cambio de los bienes o servicios (Deloitte, 2016).

Figura 03: Ejemplo de contraprestación variable. Tomado de KPMG (2016)

4. Paso 4.- Distribuir el precio de la transacción entre las obligaciones del contrato:
- Una vez determinado el precio o monto de la contraprestación, este debe ser distribuido entre cada uno de las diferentes obligaciones de desempeño identificadas y designadas en el contrato.

La elaboración del cálculo tiene como base el precio de venta que tendría cada una de estas obligaciones por separado. Sin embargo, si las obligaciones no se pueden medir en función del precio de venta, se puede hacer uso del enfoque de valoración ajustada de mercado, el enfoque de costo esperado más margen o el enfoque residual, aunque este último responde solo bajo ciertas condiciones específicas (Rahola, F., 2014).

Figura 04: Inputs para asignar el precio de la transacción. Tomado de Deloitte (2016)

5. Paso 5.- Asignar el precio de la transacción a las obligaciones de desempeño separadas: Con el uso de la NIC 18 las empresas hacían distinción en el reconocimiento de los bienes (reconocidos en un punto el tiempo) y los servicios (reconocidos con el tiempo), sin embargo, la nueva norma NIIF 15 no plantea diferencia alguna entre los bienes y servicios, pero si brinda información más detallada sobre el reconocimiento de los mismos. Punto en particular menciona

que la transferencia puede darse por finalizada una vez que el cliente ha obtenido control total del activo (Marín, E., 2015).

1.3.4 Comentarios de las Big Four sobre la aplicación de la NIIF 15

La empresa auditora Deloitte toma como referencia comentarios abordados por una importante revista (Financial Times) debido al comentario positivo que le otorgan a la nueva norma NIIF 15, al punto de catalogarla como “la joya de la corona” en relación del esfuerzo empleado para la convergencia contable entre el IASB y FASB, dicho esfuerzo aportará enormemente en la comparabilidad de las cifras de negocios. Sin embargo, también señalan que es muy probable que la elaboración de esta NIIF sea de las últimas normas elaboradas conjuntamente (Deloitte, 2016, p.23).

Otros aspectos a considerar de la referida norma son los problemas potenciales en materia contable y de gestión que podrían suscitarse una vez entre en vigencia la norma, problemas presentados que involucran:

- Sistemas y procesos
- Convenios de pagos con bancos
- Planes de compensación y de los bonos
- Impacto en ratios financieros
- Entrenamiento de los empleados
- Impuestos
- Stakeholders (Deloitte, 2016, p.23)

Para los miembros de la empresa auditora Ernst & Young-EY, la norma NIIF 15 contiene requisitos en cuanto a presentación y revelación que son explícitos, marcando así una gran diferencia de las normas aún vigentes (NIC 11 Contratos de Construcción y la NIC 18 Ingresos de Actividades Ordinarias), también la norma NIIF 15 incrementa el volumen de revelaciones requeridas que las entidades no incluían dentro de sus estados financieros pero que ahora tendrán que revelar a exigencia de la referida norma.

Es en el desarrollo de sus actividades, que la naturaleza y el alcance de los cambios en los estados financieros de las empresas responden a una serie de factores, como por ejemplo el tipo de giro de negocio generador de ingresos y el nivel de información que actualmente muestra. El siguiente esquema resume los cambios que muchas entidades podrían esperar al adoptar la NIIF 15. (EY, 2017)

NIIF 15 – Requerimientos de revelación	Cambios potenciales
Ingresos desagregados	<ul style="list-style-type: none"> ■ Mayor desagregación ■ Desagregación por múltiples categorías
Salvos de contratos con clientes	<ul style="list-style-type: none"> ■ Requisitos cuantitativos adicionales para salvos de contratos ■ Incremento en requerimientos de descripción narrativa
Obligaciones de desempeño relacionadas con contratos con clientes	<ul style="list-style-type: none"> ■ Revelación de todas las obligaciones de desempeño no satisfechas a la fecha de presentación ■ Solo se incluyen importes incluidos en el precio de la transacción
Juicios significativos	<ul style="list-style-type: none"> ■ Nuevas revelaciones narrativas y cuantitativas sobre los juicios utilizados al determinar la oportunidad y la medición del reconocimiento de los ingresos
Activos reconocidos procedentes de los costos para obtener o cumplir un contrato con un cliente	<ul style="list-style-type: none"> ■ Nuevas revelaciones narrativas y cuantitativas sobre los salvos y amortizaciones (incluyendo las pérdidas por deterioro) de los activos procedentes de los costos para obtener o cumplir un contrato con un cliente

Figura 05: Cambios potenciales ante la adopción de la NIIF 15. Tomado de EY (2017)

Como ejemplo de lo referido en el cuadro presentado, las empresas que cuenta con múltiples segmentos o líneas de productos diferentes pueden verse frenados por la recopilación de información requerida para el desarrollo de sus reportes financieros y revelaciones. Como resultado de esto, las entidades deberán asegurarse de que cuentan con los sistemas, controles internos, políticas y procedimientos adecuados para recopilar y divulgar la información requerida. A la luz de los requisitos de divulgación ampliados y la necesidad potencial de nuevos sistemas para captar los datos necesarios para estas revelaciones, las entidades tal vez deban priorizar esta parte de sus esfuerzos de implementación. (EY, 2017)

Según David Hernanz, socio de auditoría en el sector infraestructura de KPMG en España, opina que “la aplicación de la NIIF 15 requerirá de la adaptación de las diferentes áreas de las empresas del sector. Un ejemplo será el área legal quien deberá revisar a conciencia la redacción de los contratos. Los departamentos de negocio, financiero y de sistemas son otras de las áreas que deberán estar atentos a la aplicación de la NIIF”.

Según Ernst & Young - EY, “la aplicación de la NIIF 15 será un cambio significativo en los criterios contables del reconocimiento de los ingresos, en los cuales se aplicara el

juicio profesional y la modificación de los sistemas informáticos de las compañías del sector”.

1.3.5 La NIIF 15 en aplicación al sector construcción

La contabilización para el sector construcción bajo la NIIF 15 requerirá una mayor disciplina en las mediciones cost-to-cost y en las estimaciones. También, hace mención que el ingreso puede ser reconocido a lo largo del tiempo pero que existe ciertas características por las cuales tendrían que ser reconocidas en un momento específico en el tiempo.

Según Luis A. Chávez (2016):

“cabe considerar que la NIIF 15 no contradice lo que se había planteado en la NIC 18 o NIC 11. Dicha NIIF es similar a esas normas, pero implica una evolución; es decir, las contiene, pero va a dar información mucho más detallada de las situaciones que no se estaban contemplando en la NIC 18”. (p. 4)

En otras industrias -como la de construcción-, pueden existir ciertas diferencias en las contabilizaciones con la nueva NIIF 15, puesto que en esta norma se tiene en cuenta un concepto más depurado de control. El control, que ha estado más enfocado en los últimos años en los "riesgos y beneficios sustanciales" de los bienes, ahora se refiere, más bien, a la capacidad de dirigir directamente un activo y obtener todos los beneficios residuales de este. Ello, también, es aplicable a los servicios, aunque parece un poco abstracto y antes no había sido considerado. (Chávez, 2016, p.4).

De acuerdo con la NIIF 15, el ingreso de actividades ordinarias debe ser reconocido cuando el cliente obtiene el control de los bienes o servicios; y dicho reconocimiento puede ser un punto en el tiempo, lo que es más común en la venta de bienes, o puede realizarse a lo largo del tiempo, lo cual es más común en la prestación de servicios (Chávez, 2016, p.4).

SECTOR	PASOS NIIF 15				
	1	2	3	4	5
Aeronáutico y defensa	✓		✓		✓
Manejo de activos			✓		
Construcción			✓		✓
Manufacturas/Productos					✓
Salud/farmacéutica	✓		✓		
Licensors (media, life sciences, franchisors)	✓	✓			✓
Inmobiliaria	✓	✓			✓
Software		✓		✓	✓
Telecomunicaciones		✓		✓	

Figura 06: Impacto de la NIIF 15 por sector industrial. Tomado de Ernst & Young – EY (2015)

1.4 Sobre el sector construcción

1.4.1 Definición

Se entiende como Sector Construcción al conjunto de personas, profesiones e ideas que investiga, trata y transforma materias primas para restaurar, crear y construir. La construcción o el sector mismo, condiciona la convergencia de varias industrias o sectores económicos a fin de poder combinar sus servicios o productos en la satisfacción de una determinada necesidad tangible (Robles, J.; Velázquez, L., 2013).

1.4.2 Situación actual del Sector Construcción en el Perú

Dentro de la actividad de la construcción (lo que involucra una serie de procedimientos entre: Diseño, abastecimiento, planificación y construcción propiamente), a fin de elaborar una determinada obra, previamente se debe categorizar dicha construcción de acuerdo a la envergadura de la misma. Es así que se tiene tres categorías de construcción:

- Construcción de edificios u obras de edificación (Elaboración de viviendas, centros comerciales, oficinas, etc.)
- Construcción civil (Se enfoca directamente en la elaboración de infraestructura vial, portuaria, aérea, ferroviaria y de saneamiento)

- Construcciones industriales (Proyectos que involucran un alto conocimiento técnico las que resultan en obras para la industria manufacturera y para la producción o procesamiento de productos).

Es en la dinámica misma del sector que se ve su importancia para con la economía de un país. Propiamente, para poder entender cómo se comporta el sector construcción se debe analizar aquellos mercados que lo componen. El sector se encuentra compuesto por tres mercados: (SENCICO, 2017, pp. 01-03).

1.4.2.1 El Mercado Inmobiliario

Principalmente enfocado en los segmentos de vivienda y oficinas, los cuales en el presente año (2017) no mostraron señales de recuperación ante el stock que ha tenido ambos segmentos.

Hasta el 2012 el sector inmobiliario en el Perú ostentaba un crecimiento constante y sin premonición a que pueda este auge revertirse, ello producto de la bonanza económica. Sin embargo, desde el 2013 el ritmo de crecimiento del rubro se fue reduciendo considerablemente. Las causas principales fueron la desaceleración de la economía peruana y el fantasma de una burbuja inmobiliaria que obligó a que el Banco Central de Reserva (BCR) tomara medidas preventivas, endureciendo las políticas crediticias del sistema financiero (Pacheco C.A., 2016, p.2).

Figura 07: Estadística de la venta de departamentos en la ciudad de Lima Metropolitana. (2016). Tomado de BBVA Banco Continental Research

Producto del descenso en el segmento inmobiliario que se efectúa una serie de políticas por parte del estado, políticas como la liberación del 25% del fondo de AFP para créditos inmobiliarios. A pesar del pronunciamiento por parte del Estado, el segmento no registro cambio significativo o variable alguna debido a que el fondo se destinó, más que a la adquisición, a la cancelación de créditos inmobiliarios; a ello se suma el problema de acceso a crédito en el subsegmento C de la población (Pacheco C.A., 2016, p.2).

1.4.2.2 El Mercado del Cemento

El consumo nacional del cemento es uno de los indicadores clave para explicar el nivel de desarrollo del sector construcción en el país. El Perú se encuentra en el sexto lugar entre los países latinoamericanos en cuanto a consumo per cápita de cemento con 319 Kg. /habitante el año 2015, por encima de los demás miembros de la Alianza del Pacífico: México séptimo con 310, Chile undécimo con 270, Colombia décimo tercero con 265 (CAPECO, 2017).

El consumo per-cápita en nuestro país, creció sostenidamente desde el año 2001 hasta el año 2012, luego de lo cual se ha revertido la tendencia de manera sostenida, con excepción

de un ligero incremento en el año 2014. Ya para el año 2016, el consumo per cápita fue 11% menor que el alcanzado en el año pico (2012). A pesar de esta desaceleración, este indicador se incrementó en 5.4% en promedio por año desde el 2001. Más aun, en los ocho años transcurridos entre el 2005 y el 2012, el crecimiento anual del consumo per cápita superó los dos dígitos en seis oportunidades. En ese periodo, solo se ralentizó el ritmo de crecimiento del consumo por habitante en el 2009, año en que se inició la crisis financiera global (en que el incremento fue de apenas 2.5%) y en el 2011, por la coyuntura electoral nacional, en que el crecimiento fue de 1.7% (CAPECO, 2017).

Para el año 2017, según la Asociación de Productores de Cementos del Perú (ASOCEM), se considera que el segmento de cemento crecerá 5 % en el segundo semestre del presente para cerrar en 1.5 % de crecimiento anual. Ello debido a los trabajos de reconstrucción en el norte y centro del país, además de otras obras de gran envergadura (CAPECO, 2017).

La venta interna de cemento reportada por las empresas fabricantes que operan en el país, ha pasado de 3,97 millones de toneladas en el año 2004 a 10,77 millones en el 2016, lo que implica un crecimiento promedio de 8.7% por año. En estos trece años, la variación interanual superó los dos dígitos en siete oportunidades, habiéndose presentado decrementos solo en los dos últimos años: - 2.0% en el 2015 y -2.3% en el 2016 (CAPECO, 2017).

Figura 08: Consumo per cápita de cemento en el Perú. Tomado de la Cámara Peruana de la Construcción - CAPECO (2017).

1.4.2.3 Obras de Infraestructura Pública y Privada

En lo que respecta a obras de infraestructura pública y privada, el Perú ha demostrado un dinamismo constante y positivo en comparación con los países de la región. Esto último, a partir de la categorización del Perú como uno de los países líderes en infraestructura, mención que es otorgada por parte de la Corporación Andina de Fomento (CAF) la misma que resalta el nivel de inversión, tanto público como privado, en las obras de infraestructura, con mayor predominancia, en la construcción de carreteras (IIRSA y el corredor bioceánico en el sur y norte del país). (Diario Gestión, 2017).

Señala que contar con mayor infraestructura genera el desarrollo del país por varios canales; e incide de manera positiva y directa en la calidad de vida de todos los hogares (Diario Gestión, 2017).

Figura 09: Inversión en infraestructura en el Perú. Tomado de la Cámara Peruana de la Construcción - CAPECO (2017).

Si bien el Perú, según el Banco Central de Reserva del Perú - BCRP, tenía previsto empezar, entre el año 2017 y 2018, alrededor de 177 proyectos; de los cuales el 29.3% pertenece a la actividad minera, el 21.1% a otros sectores y el 16.8% a infraestructura.

Sin embargo, dicho proyectado sufrió un cambio negativo debido al escándalo de corrupción “Lava Jato”, el mismo que involucra a una serie de empresas brasileras y nacionales (Odebrecht, Camargo y Correa, OAS, Graña y Montero, Etc.), muchas de ellas con proyectos adjudicados y en proceso de ejecución. (Diario Gestión, 2017).

La estimación porcentual que representa el perjuicio ocasionado por el escándalo “Lava Jato” en el PBI nacional representa el 4.7% del referido índice (Diario Gestión, 2017).

Figura 10: Inversión en infraestructura en el Perú por sectores. Tomado de la Cámara Peruana de la Construcción - CAPECO (2017).

A pesar del freno en la ejecución de proyectos de infraestructura, se estima una mejora a partir de las políticas por parte del poder ejecutivo en cuanto a la adjudicación de los proyectos avanzados a otras empresas no relacionadas con el escándalo Lava Jato, además de la expansión en inversión pública (estimada en 15% para los años 2017 y 2018) debido a la inyección de recursos a los gobiernos regionales para el proceso de reconstrucción por los daños causados por el fenómeno de “El Niño Costero” (Diario El Peruano, 2017).

Son con las variables antes referidas que se puede dar una cifra sobre la realidad por la que pasa el Sector Construcción en términos de crecimiento o desaceleración, mismo resultado que cuenta con una representación para la valorización del PBI nacional. Hay que tomar en cuenta que “La Construcción”, no solo en el Perú sino a nivel mundial, se encuentra considerada dentro de las actividades económicas más demandantes de mano de obra y que ejerce un efecto multiplicador en la economía, debido a la interacción de distintos sectores económicos y por la misma dinámica que esta genera en ellos (el sector construcción necesita de diversos insumos que provienen de otras industrias) (BCRP, 2017).

Actualmente el Sector Construcción, a partir del análisis de sus tres variables, estima y proyecta para el final de año valores que reflejan una marcada desaceleración.

En lo que respecta a los 4 primeros meses del 2017, de acuerdo con el INEI, el Sector Construcción ha registrado una caída del 6.01% en comparación con el mismo periodo 2016. Esto llevo a que el BCRP, en su Reporte de Inflación – Periodo Junio 2017, realizara un cambio sobre la estimación del desempeño del sector, efectuado en el primer trimestre 2017, ajustando el +1.8% de crecimiento a -0.7% (BCRP, 2017).

Figura 11: PBI Global y PBI Construcción. Tomado del Instituto Nacional de Estadística e Informática – INEI (2017).

Finalmente, cabe señalar que el BCRP ha corregido también su previsión de desempeño sectorial para el 2018, elevándola de 6% a 8%, indicando que el próximo año “se revertirán totalmente los efectos negativos producto de la reconstrucción del norte y sur del territorio que se vio afectada por el fenómeno de El Niño Costero, haciendo con ello más evidentes los efectos positivos en el sector producto de la reconstrucción, así como del destrabe de proyectos de inversión, el estímulo fiscal y las menores tasas de interés, lo que se reflejaría en un mayor dinamismo de la inversión y consumo privado (CAPECO, 2017).

CAPÍTULO II: PLAN DE INVESTIGACIÓN

2.1 Objeto de la investigación

2.1.1 Justificación

Se seleccionó la Norma Internacional de Información Financiera NIIF 15 – Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes – por tratarse de una nueva norma contable que modificara el actual modelo o estructura de reconocimiento de los ingresos de las empresas que ofertan bienes y/o servicios, siendo algunos sectores económicos afectados directamente con la vigencia a partir del año 2019 de la nueva normativa. La presente norma NIIF 15 considera que el cambio en el reconocimiento de los ingresos obedece al planteamiento de soluciones y un mayor abordaje en la forma del reconocimiento de los mismos, puntos que las Normas Internacionales de Contabilidad NIC 11 y NIC 18 (Normas cuyas vigencias rigen desde el año 1998) dejaban a criterio muchas veces del profesional contable.

La importancia de analizar la mencionada norma (NIIF 15) recae sobre los efectos que tendrá en los Estados Financieros de las empresas cuyos sectores económicos serían afectados directamente, como es el caso de las empresas constructoras, sector al cual se aborda en la presente investigación.

2.1.2 Delimitación del espacio-temporal

El presente trabajo de investigación se centrará en la actividad económica del Perú, específicamente en el Sector Construcción, por ende, las empresas a analizar serán aquellas cuyas operaciones se encuentren registradas en el ámbito nacional. En cuanto a la delimitación temporal, la presente investigación se realizará sobre las actividades del periodo 2016 en adelante.

2.2 Planteamiento del problema

Uno de los sectores económicos de gran relevancia en nuestro país es el Sector Construcción. Su importancia se puso de manifiesto frente a la crisis mundial desatada en el año 2008. Zurita, J., Martínez, J., & Rodríguez, F. señalan:

“El origen de la crisis se halla principalmente en el exceso de gasto y del endeudamiento de los estadounidenses, estimulado por bajas tasas de interés. Parte de este gasto excesivo se dirigió al mercado inmobiliario, muchas personas adquirieron propiedades por encima de su capacidad de pago, dando origen a la crisis hipotecaria al presentarse una caída en el precio de las viviendas, misma que se ha reflejado tanto en la reducción del patrimonio de muchas familias, como en los balances de diversas instituciones financieras que han tenido que amortizar las pérdidas asociadas a estos activos considerados ahora tóxicos, por sus efectos sobre las finanzas de sus tenedores y en los balances de las instituciones financieras” (Zurita, J., Martínez, J., & Rodríguez, F., 2009, p.17).

Dado tal acontecimiento de implicancia mundial, es que el gobierno peruano, a través del poder ejecutivo, opta por dinamizar la economía interna por medio de una serie de políticas de estado, destacando principalmente, el aumento de la inversión pública en infraestructura, teniendo así al sector construcción como principal sector propiciador de la estabilidad y crecimiento económico del país. Actualmente el sector construcción tiene una participación del 5.1% del Producto Bruto Interno (PBI), incluyéndose dentro de la categoría de principal motor de la economía peruana al tener un efecto multiplicador en la actividad productiva.

Si bien el sector ha ido en desaceleración, aun su actividad es muy importante dentro de la economía del país. Desde el punto de vista contable, el sector de construcción siempre se ha manejado bajo el amparo de la NIC 11 Contratos de Construcción y la NIC 18 Ingresos Ordinarios. En la búsqueda de un mejor control de este sector, el IASB y el FASB crearon la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes, que busca uniformizar la información contable y el criterio de medición de los ingresos ordinarios. Sin embargo, lo que la presente investigación busca es el conocer que impacto tendría en las empresas del sector construcción este cambio en la normativa, ello desde los parámetros contables, tributarios y de gestión, por lo cual se plantea la siguiente pregunta de investigación:

2.2.1 Problema principal

¿Cuál será el impacto financiero y tributario en la implementación de la NIIF 15 en el sector construcción?

2.2.2 Problemas específicos

- ¿Cuál será el impacto financiero en la implementación de la NIIF 15 en el sector construcción?
- ¿Cuál será el impacto tributario en la implementación de la NIIF 15 en el sector construcción?
- ¿Cuáles serán los principales cambios entre la NIIF 15 y la NIC 11?

2.3 Objetivos

2.3.1 Objetivo principal

El objetivo de esta tesis es mostrar cuál es el impacto financiero y tributario en la implementación de la NIIF 15 en las empresas del sector construcción.

2.3.2 Objetivos específicos

- Identificar el impacto financiero que tendrá la NIIF15 en las empresas del sector construcción
- Identificar el impacto tributario que tendrá la NIIF15 en las empresas del sector construcción
- Identificar cuáles serán los principales cambios entre la NIIF 15 y la NIC 11

2.4 Hipótesis

2.4.1 Hipótesis principal

Nuestra hipótesis sostiene que la NIIF 15 impacta positivamente en lo que respecta a la situación financiera y tributaria de las empresas del sector construcción.

2.4.2 Hipótesis específicas

- La Norma Internacional de Información Financiera 15 impactará positivamente en lo relacionado a la parte financiera de las empresas del sector construcción.
- La Norma Internacional de Información Financiera 15 impactará positivamente en lo relacionado a la parte tributaria de las empresas del sector construcción.
- La Norma Internacional de Información Financiera 15 cubrirá vacíos interpretativos que mostraba la norma a reemplazar NIC 11.

CAPÍTULO III: METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN

3.1 Tipo de investigación

El presente trabajo busca dar con la respuesta a su hipótesis de investigación a través del uso de tres sistemas o tipos de investigación: El primer tipo de investigación por aplicar es del tipo exploratorio, el cual tiene como objetivo examinar un tema o problema de investigación poco estudiado, del cual se tienen muchas dudas o no se ha abordado antes (Hernández, R., Fernández, C., y Baptista, M., 2014, p. 91).

La presente investigación se enfoca en evaluar el impacto financiero y tributario de una nueva norma contable –NIIF 15 en las empresas del sector construcción, para lo cual aplicar el tipo exploratorio responde al objeto de nuestra investigación. El segundo tipo de investigación por desarrollar es del tipo descriptivo, el cual busca especificar las propiedades, características y los perfiles de personas, grupos, procesos, objetos o cualquier otro fenómeno que se someta a un análisis (Hernández, R., Fernández, C., y Baptista, M., 2014, p. 92).

En nuestra investigación, con relación al objetivo central, se busca identificar aquellos cambios que determinaran un impacto, sea este positivo o negativo, para con la parte financiera y tributaria de las empresas del sector construcción.

Finalmente, el tercer tipo de investigación por aplicar es el explicativo, el mismo que está dirigido a responder por qué ocurre un fenómeno y en qué condiciones se manifiesta, o por qué se relacionan dos o más variables (Hernández, R., Fernández, C., y Baptista, M., 2014, p. 95); en nuestra investigación, responderá el porqué del impacto positivo o negativo en la aplicación de la norma NIIF 15.

3.1.1 Diseño de la investigación

Dado que la presente investigación se enfoca en evaluar el futuro impacto financiero y tributario de las empresas del sector construcción a partir de la aplicación de la nueva

norma contable NIIF 15, es que el diseño de investigación a emplear será el enfoque mixto, el mismo que representa un conjunto de procesos sistemáticos, empíricos y críticos de investigación e implican la recolección y el análisis de datos cuantitativos y cualitativos, así como su integración y discusión conjunta, con el fin de realizar inferencias producto de toda la información recabada y lograr un mayor entendimiento del fenómeno bajo estudio (Hernández, R., Fernández, C., y Baptista, M., 2014, p. 534).

Por un lado, el enfoque cualitativo busca comprender los fenómenos, explorándolos desde la perspectiva de los participantes en un ambiente natural y en relación con su contexto. Utiliza la recolección y análisis de los datos para afinar las preguntas de investigación o revelar nuevas interrogantes en el proceso de interpretación. Por otro lado, el enfoque cuantitativo utiliza la recolección de datos para probar hipótesis con base en la medición numérica y el análisis estadístico, con el fin establecer pautas de comportamiento y probar teorías (Hernández, R., Fernández, C., y Baptista, M., 2014, p. 4).

3.2 Método cualitativo

La metodología cualitativa es un método de investigación que se basa en la recolección de datos sin medición numérica para descubrir o afinar preguntas de investigación. Su propósito consiste en reconstruir la realidad, tal y como la observan los actores de un sistema social previamente definido (Hernández, R., Fernández, C., y Baptista, M., 2014, p. 10).

3.2.1 Población y muestra

3.2.1.1 Población

Para la obtención de información que dé respuesta a la hipótesis de investigación, es necesario recurrir a aquellas fuentes que se encuentren dentro del sector de la construcción, es así que se debe identificar a aquellas empresas que pertenezcan al ámbito o sector referido. Para delimitar el extenso número de empresas dedicadas a la construcción es que se ha considerado hacer uso de información proveniente de empresas que, actualmente, coticen en la Bolsa de Valores de Lima (BVL). Dentro de las empresas

constructoras que cotizan en Bolsa, se identificó a seis empresas activas y que se encuentran en operaciones dentro del territorio nacional. A continuación, se detalla la población de empresas a utilizar en la presente investigación:

Tabla 01.

Población de empresas constructoras que cotizan en la Bolsa de Valores de Lima.

POBLACIÓN	EMPRESA	RUC	ESTADO SUNAT	REPORTE SMV	CATEGORÍA
01	GRAÑA Y MONTERO S.A.A.	20332600592	Activo	Sí	Diversas
02	COSAPI S.A.	20100082391	Activo	Sí	Diversas
03	OBRAS DE INGENIERIA S.A.	20501439020	Activo	Sí	Diversas
04	TEKTON CORP S.A.C.	20508334614	Activo	Sí	Diversas
05	INGENIEROS CIVILES Y CONTRATISTAS GENERALES S.A.	20100114187	Activo	Sí	Diversas
06	SAN MARTIN CONTRATISTAS GENERALES S.A.	20102078781	Activo	Sí	Diversas

Descripción: Detalle de empresas privadas que cotizan en la Bolsa de Valores de Lima y que forman parte del sector construcción. Se detalla el número de registro de contribuyente, su estado actual en SUNAT, además de la categoría a la que forma parte dentro de la descripción que le otorga la BVL, por Elaboración propia, 2017.

3.2.1.2 Muestra

La investigación inicia con la implementación y desarrollo del método o enfoque cualitativo, debido a su aplicación es que se procede con el uso de la “Entrevista a Profundidad” la misma que es considerada una de sus principales herramientas del enfoque cualitativo para recabar información y respuestas a los objetivos e hipótesis planteados. Se estableció la aplicación de la herramienta de entrevista a profundidad a dos funcionarios claves; un primer entrevistado gerente de contabilidad de alguna de las empresas del sector construcción y un segundo entrevistado, un especialista en la aplicación de las normas internacionales de información financiera NIIF.

3.2.2 Aplicación del instrumento: Entrevista a Profundidad

La Entrevista a Profundidad se define como una reunión para conversar e intercambiar información entre una persona (el entrevistador) y otra (el entrevistado) u otras (entrevistados) (Hernández, R., Fernández, C., y Baptista, M., 2014, p. 403).

Para la presente investigación, se realizó la entrevista a profundidad al señor Javier Aguirre Díaz, gerente de consultoría contable y financiera de la empresa auditora Ernst & Young – EY y a la señora María Elena Hernández Pastor, gerente de Contabilidad de la empresa COSAPI Ingeniería y Construcción.

El cuestionario definido para la presente investigación consta de diez preguntas estructuradas de la siguiente manera: Las preguntas 1, 2, 3, 4 y 5 se enfocan en conocer la opinión de los entrevistados respecto a la nueva norma NIIF 15; mientras que las preguntas 6, 7, 8, 9 y 10 se orientan en dar respuesta a los objetivos e hipótesis planteados.

3.3 Método cuantitativo

La metodología cuantitativa utiliza la recolección de datos para probar hipótesis con base en la medición numérica y el análisis estadístico, con el fin establecer pautas de comportamiento y probar teorías. Sin embargo, cabe precisar que este método de investigación cuenta con sus detractores. Los críticos del *enfoque cuantitativo* lo acusaron de ser “impersonal, frío, reduccionista, limitativo, cerrado y rígido”. Además,

consideraron que se estudiaba a las personas como “objetos” y que las diferencias individuales y culturales entre grupos no podían promediarse ni agruparse estadísticamente.

Muy a pesar de las críticas, no se puede soslayar de la realidad que el método cuantitativo ha sido el más usado por ciencias como la Física, Química y Biología (“exactas o naturales”), porque es el más apropiado para los fenómenos que estudian. Por ejemplo, un ingeniero civil puede llevar a cabo una investigación para construir un gran edificio. Emplearía estudios cuantitativos y cálculos matemáticos para levantar su construcción y analizaría datos estadísticos referentes a la resistencia de materiales y estructuras similares, construidas en subsuelos iguales bajo las mismas condiciones.

En resumen, el método cuantitativo ofrece la posibilidad de generalizar los resultados más ampliamente, otorga control sobre los fenómenos, así como un punto de vista basado en conteos y magnitudes. También, brinda una gran posibilidad de repetición y se centra en puntos específicos de tales fenómenos, además de que facilita la comparación entre estudios similares (Hernández, R., Fernández, C., y Baptista, M., 2014, p. 16).

3.3.1 Población y muestra

3.3.1.1 Población

En lo que respecta a la población que será motivo de estudio con el método cuantitativo, se hace uso de la delimitación de empresas constructoras que apliquen Normas Internacionales de Información Financiera – NIIF dentro de sus organizaciones, y que las mismas se encuentren cotizando en la Bolsa de Valores de Lima.

Dentro de las empresas constructoras que cotizan en Bolsa de Valores y apliquen Normas Internacionales de Información Financiera – NIIF; se identificó a seis empresas activas y que se encuentran en operaciones dentro del territorio nacional. A continuación, se detalla la población de empresas a utilizar en la presente investigación:

3.3.1.2 Muestra

Para la presente investigación se definió hacer uso de una muestra de tipo aleatoria simple utilizando la siguiente formula:

$$n = \frac{k^2 * p * q * N}{(e^2 * (N-1)) + k^2 * p * q}$$

Figura 12: Formula para muestra de población
(Feedback networks - 2017)

N: es el tamaño de la población o universo (número total de posibles encuestados).

k: es una constante que depende del nivel de confianza que se asigne. El nivel de confianza indica la probabilidad de que los resultados de nuestra investigación sean ciertos: un 95,5 % de confianza es lo mismo que decir que se pueden equivocar con una probabilidad del 4,5%.

Tabla 02

Nivel de Confianza

k	1,15	1,28	1,44	1,65	1,96	2	2,58
Nivel de confianza	75%	80%	85%	90%	95%	95,5%	99%

Nota: El presente cuadro señala el nivel de confianza expresado en porcentajes de acuerdo con la constante asignada, por Elaboración propia, 2017.

e: es el error muestral deseado. El error muestral es la diferencia que puede haber entre el resultado que se obtiene preguntando a una muestra de la población y el que se obtendría si se preguntara al total de ella.

p: es la proporción de individuos que poseen en la población la característica de estudio. Este dato es generalmente desconocido y se suele suponer que $p=q=0.5$ que es la opción más segura.

q: es la proporción de individuos que no poseen esa característica, es decir, es $1-p$.

n: es el tamaño de la muestra (número de encuestas que se va a hacer).

Tabla 03

Tamaño de la muestra

N:	6	
k:	1.96	
e:	5 %	
p:	0.5	
q:	0.5	
Calcular muestra		
n:	6	Es el tamaño de la muestra

Descripción: El presente cuadro muestra el resultado obtenido del tamaño de la muestra a implementar para la investigación, por Elaboración propia, 2017.

Como resultado se obtuvo el mismo número de empresas definidas como nuestra población. Las seis empresas se dedican a la construcción de obras civiles, industriales e inmobiliarias en el territorio nacional. A continuación, se hace una breve mención de cada una de las empresas constructoras seleccionadas:

1.- Graña y Montero S.A.A. GyM.- Desde 1933, se constituye como la más grande y experimentada empresa constructora del Perú. Ha desarrollado innumerables proyectos en todos los sectores de la construcción: Infraestructura, Energía,

Edificaciones, Minería, Gas y Petróleo, Industria y Saneamiento. Trabaja con sus clientes desde la concepción de sus proyectos, brindando un gran soporte que genera valor en sus negocios al optimizar recursos, plazos y costos. Cuenta con una amplia experiencia, profesionalismo y constante actualización tecnológica, lo cual garantiza a sus clientes la entrega de un proyecto con los más altos estándares de seguridad, calidad y entregado antes del plazo pactado, respetando y protegiendo el medio ambiente, y generando oportunidades de desarrollo para las comunidades vecinas al proyecto (Graña y Montero, 2017).

2.- Cosapi S.A.- Con más de 50 años en el mercado, es la segunda empresa de ingeniería y construcción de capital nacional en el Perú, según el ranking de las “500 Mayores

Empresas del Perú” publicado por América Economía. Ha completado de manera exitosa varios de los proyectos más importantes y emblemáticos del Perú, tanto en el sector privado como en el sector público. Entre estos proyectos se encuentran obras como el desarrollo del proyecto Antamina, uno de los proyectos mineros más importantes desarrollados en el Perú; la construcción y conservación de 1,187 y 1,975 km de carreteras respectivamente; la construcción del Jockey Plaza Shopping Center, el centro comercial más grande del país en ventas (según lo señalado por la Asociación de Centros Comerciales del Perú); la construcción de la sede del Banco Interbank; y la modernización del aeropuerto internacional de Lima. Asimismo, ha desarrollado proyectos en 13 países (COSAPI, 2017).

3.- Obras de Ingeniería S.A.- Hace 15 años, a partir de la experiencia adquirida en tres décadas en el sector construcción, un grupo de emprendedores peruanos

asumió el reto de fundar OBRAINSA, con la finalidad de ejecutar proyectos de

infraestructura vial que contribuyan al desarrollo y crecimiento del país. A lo largo de los años la empresa ha ejecutado proyectos en todas las regiones del Perú, lo cual les ha permitido ganar una vasta experiencia en diversas situaciones geográficas y climatológicas. El desarrollo del sector y el crecimiento de la economía peruana, han promovido el ingreso de nuevos actores. Esto ha determinado mayores exigencias de los clientes, generando mayores retos para la organización y a los cuales han hecho frente a partir de una estrategia de diversificación, especialización y estandarización de sus operaciones (OBRAINSA, 2017).

4.- Tekton Corp S.A.C.- Empresa dedicada al desarrollo de infraestructura diversa, cuenta con una importante capacidad de contratación con el estado peruano, tiene la experiencia y equipamiento necesarios para desarrollar Carreteras, estructuras Metálicas, grandes estructuras de concreto armado, Movimiento de tierras masivas y edificaciones comerciales. Tiene en su haber el desarrollo de varias Torres de vivienda y oficinas de 20 pisos y próximamente el inicio de operaciones de una torre corporativa de 23 pisos (TEKTON, 2017).

5.- Ingenieros Civiles y Contratistas Generales S.A.- El 03 de mayo de 1965, Ingenieros Civiles y Contratistas Generales S.A. (ICCGSA), inicia sus actividades en la industria de la construcción

del Perú, teniendo desde entonces, una actividad constante que el día de hoy permite ubicarla entre las primeras empresas constructoras del país. ICCGSA es una empresa establecida en el Perú que actualmente brinda servicios de ingeniería, construcción de obras de infraestructura, mantenimiento vial y concesiones. Durante su larga trayectoria, ICCGSA ha consolidado su desarrollo ejecutando obras en diversas especialidades de la ingeniería civil, tanto en el sector público como en el privado, en el cual ha acompañado el impulso del sector minero. De esta manera ICCGSA cuenta con un prestigio de empresa seria y responsable, cuidadosa de cumplir con plazos, costos, estándares de calidad y seguridad, que muchas veces superan las expectativas de sus clientes (ICCGSA, 2017).

6.- San Martín Contratistas Generales S.A.- Su historia se remonta a los años noventa, en medio de una coyuntura social, política y económica compleja, cuando sus fundadores decidieron apostar por el país y crearon una empresa

especializada en servicios mineros y de construcción bajo fuertes valores morales como honestidad, compromiso y respeto. Actualmente, son reconocidos en el mercado por brindar servicios de construcción con los más altos estándares de calidad en las condiciones más exigentes, lo cual los ha posicionado como una de las contratistas líderes del Perú. Cuentan con permanentes reconocimientos por parte de sus clientes quienes luego de evaluar su performance, continúan depositando su confianza en la empresa ampliando la contratación de sus servicios de construcción, llegando en ocasiones a quintuplicar los alcances inicialmente adjudicados (SAN MARTÍN, 2017).

3.3.2 Aplicación del instrumento: Cuestionario

La encuesta, como instrumento de investigación, es una técnica del tipo cuantitativa que recoge o recopila datos de un público en específico, a partir de la aplicación de un formulario de preguntas (cuestionario). Con el uso o la aplicación de la encuesta se puede evidenciar opiniones, ideas, actitudes de un público específico de una muestra seleccionada. (Centro de investigaciones sociológicas, 2015)

El cuestionario elaborado para el presente estudio cuenta con un total de veinte enunciados (preguntas) sobre los cuales el encuestado expresa o manifiesta su nivel de conformidad o de disconformidad. Ante los resultados abordados o por obtener, los mismos serán evaluados y cuantificados haciendo uso de una herramienta de medición llamada “escala de Likert”. El cuestionario elaborado para la presente investigación ha sido dividido en cinco secciones de acuerdo a la estructura general de la NIIF 15 – Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes: Objetivo, alcance y definición, reconocimiento, medición, información a revelar y otras preguntas.

CAPITULO IV: DESARROLLO

4.1 Aplicación

Con el fin de evaluar el impacto financiero y tributario de la NIIF 15 en las empresas del sector construcción, se procederá a describir los hallazgos y resultados de la investigación con base en la percepción de los gerentes o personal contable de las empresas constructoras seleccionadas para la muestra. El estudio tiene como objetivo conocer la percepción de los actuales agentes a utilizar la nueva norma NIIF 15 sobre el impacto de la norma en sus compañías y cómo planean abordar la transición hacia esta nueva norma contable de reconocimiento de ingresos.

Para el estudio se escogió el método de investigación mixto, el cual permite combinar la investigación cualitativa y cuantitativa con el propósito de obtener datos descriptivos y datos cuantificables, los cuales puedan ser analizados e interpretados de manera conjunta. En la investigación cualitativa se emplearon entrevistas a profundidad para recoger el discurso completo de dos gerentes que representan a importantes empresas auditoras, así como a empresas del sector construcción en el Perú. Por otro lado, en la investigación cuantitativa se utilizaron encuestas para recoger la opinión de seis gerentes o personal del área contable de empresas constructoras que cotizan en la Bolsa de Valores de Lima.

4.1.1 Instrumento cualitativo

A continuación, se muestran las entrevistas efectuadas:

Entrevista 01 (16 de noviembre de 2017)

Entrevistado: Javier Aguirre Díaz

Empresa: Ernst & Young - EY

Cargo: Gerente de consultoría contable y financiera

1. ¿Cuáles son las características principales que deben tener un contrato?

Las características de la industria dependiendo de la industria pueden ser muchas. Si se enfoca en el sector construcción, un aspecto básico que debería estar escrito en el contrato es quienes son las partes, de qué forma se va a dar la contraprestación, a que cosa se obliga la entidad en el contrato, como se cancelará la contraprestación y cuando se tendrá el derecho de cobro.

En muchos casos, se tiene derecho a la contraprestación cuando se cumplen ciertos hitos. Por ejemplo, si una empresa va a construir un estadio, el contrato podría indicar que cuando se entregue el gimnasio, recién la empresa constructora tendrá derecho a la contraprestación. Un ejemplo del pago podría ser por el costo incurrido más un margen.

Otra forma de cobro podría ser mediante las valorizaciones mensuales. Es importante definir si es que hay hitos en el proyecto o si es que solo por avance de obra. Un ejemplo más puede el imaginar que existe un hito en un contrato de construcción y que para llegar a él tengo 6 meses y en el mes 4 se cae el contrato, este caso mencionado anteriormente sería muy importante para evaluar mediante NIIF 15 porque debo analizar si debo reconocer ingresos mes a mes mientras se va devengando o simplemente se debe reconocer cuando se cumple con el hito.

Otras características que podrían tener los contratos es definir ciertos temas que están fuera del contrato. Por ejemplo, si una compañía se compromete a hacer trabajos de Trade Marketing, puede que estas características no estén escritas en el contrato, sino que simplemente son acuerdos comerciales que el cliente ya sabe que va a recibir.

La ventaja de que figure este detalle en un contrato es que hace más fácil su identificación y si es que no figurara, bajo NIIF 15, esta obligación de desempeño debería de ser incluida en el contrato.

2. ¿Cuál es su opinión sobre la transferencia de control?

La transferencia de control es muy similar a la transferencia de riesgos y beneficios que había bajo la NIC 18. Considero que no esperaré un cambio significativo en este nuevo concepto.

3. ¿Considera que la NIIF 15 podría retrasar o adelantar el reconocimiento de los ingresos?

La respuesta es depende. En muchos casos, va a retrasar el reconocimiento de ingresos y eso es porque antes en el reconocimiento de ingresos no se hacía una identificación específica de lo que uno se encontraba obligado en el contrato. Sin embargo, ahora con la NIIF 15 hay que hacer un reconocimiento específico de las obligaciones de desempeño.

En mi experiencia, considero que en la mayoría de veces retrasa el reconocimiento de ingresos. Por ejemplo, un carro de lujo que es vendido, la empresa ofrece un mantenimiento por 3 años, que se considera “gratis”. El principio de esta norma es que no hay nada gratis en esta vida y menos para el tema de ingresos. Anteriormente, si el carro costaba \$36,000 y se transferían los riesgos y beneficios, los \$36,000 eran reconocidos como ingresos. En cambio, bajo NIIF 15 deben reconocerse primeramente las obligaciones de desempeño y aplicado a este caso serían la venta del auto y el mantenimiento. Este mantenimiento se va a prestar a lo largo del tiempo y por ende del total del precio del auto, una parte pasaría a ser el precio del mantenimiento.

Considerando que se asigne \$6,000 como precio de mantenimiento, bajo NIIF 15 no podría reconocerse los \$36,000 sino solo \$30,000 y los \$ 6,000 serían reconocidos a lo largo de los tres años. El ejemplo antes mencionado muestra claramente que retrasa el reconocimiento de los ingresos. Además, en el sector construcción, anteriormente no se evaluaba a conciencia los hitos del contrato y solo se reconocía los ingresos por avance de obra bajo NIC 11. Sin embargo, con la NIIF 15 es muy probable que no se reconozcan los ingresos hasta el cumplimiento del hito.

Por otro lado, también hay casos en los que se adelantan los ingresos. Por ejemplo, en algunos contratos existen ciertas bonificaciones como un caso de que, si se construye un edificio en un año, se pacta el monto acordado, pero si se construye en 8 meses, se construye un adicional. Si en la experiencia de la empresa, se sabe que siempre se terminan las obras antes del tiempo indicado y se reciben las bonificaciones, se debe reconocer esta bonificación desde el momento uno. Este es un claro ejemplo de una contraprestación variable bajo NIIF 15.

4. ¿Cómo se reconocen las obligaciones de desempeño?

Las obligaciones de desempeño no se reconocen, sino que se identifican. Primeramente, al haber identificado mis obligaciones de desempeño, se debe de asignar un monto a cada obligación de desempeño del total de precio. Llevando al ejemplo de la pregunta 3, se debe separar la venta del auto del mantenimiento del mismo. En este caso, podría aplicarse el costo más un margen esperado. Por decir, si el mantenimiento cuesta \$800 y su margen razonable es \$200, se le asigna un precio al mantenimiento. Otra forma de hacerlo podría ser por el método del mercado ajustado lo cual indica que observe en el mercado cuánto cobra la competencia por un mantenimiento de vehículo y sobre se podría calcular cual es el precio de venta independiente.

El concepto de precio de venta de independientes es muy utilizado en el sector de telecomunicaciones donde se venden paquetes de internet, teléfono fijo o cable.

5. ¿Cómo se determina el precio en una transacción?

El precio de la transacción tiene la contraprestación fija y también se le debe agregar la contraprestación variable y las contraprestaciones pagaderas a clientes. Las más usuales son las contraprestaciones variables (descuentos, bonificaciones). En ese caso, se debe evaluar si se brindará algún tipo de descuento o bonificación.

Se debe evaluar si se tiene historial de dar descuentos. Por ejemplo, si se le vende a un cliente \$100 dólares al año y se sabe que generalmente se le da un descuento del 10%. Si se supone que se vende 100 unidades a \$1 c/u de un producto, antes se reconocía eso como un solo precio y el descuento en el momento que se diera. Ahora, bajo NIIF 15, el descuento va a ajustar el precio a 0.90 c/u cada vez que venda un producto, dejando el precio neto por el 10%.

6. ¿Qué impactos financieros tendrá la aplicación de la NIIF 15?

En el tiempo, puede presentarse variaciones en el patrimonio. En Europa, por ejemplo, el efecto final del contrato es el mismo. Es decir, no se va a mover el reconocimiento final de los ingresos. Si se ve desde el enfoque de la utilidad neta, esta debería ser la misma. Por ejemplo, antes existían gastos de marketing reconocidos en un contrato bajo NIC 18, pero bajo NIIF 15 es reconocido como menor ingreso. La presentación en el estado financiero pueda ser diferente pero la utilidad es la misma.

7. ¿Qué impactos tributarios se presentará con la aplicación de la NIIF 15?

No hay un pronunciamiento de SUNAT aún. Por ende, hasta que haya algún pronunciamiento de la SUNAT, el tratamiento tributario seguirá siendo el mismo, por lo cual se podría presentar impuesto a la renta diferido. Lo que se tiene conocimiento es que el Tribunal Fiscal se está preparando en la aplicación de la NIIF 15. En conclusión, es incierto el panorama del tratamiento tributario de la NIIF 15.

8. ¿Cuál es su opinión sobre la implementación de la NIIF 15?

En general, es un proceso que no es netamente contable, también se relaciona el área comercial, el área legal por el tema de la redacción de contratos.

Un dato muy interesante es que las personas que entienden mejor la norma no son los contadores, sino que son los comerciales porque la NIIF 15 lo que trata es ser más veraz con la información financiera y verlo desde otra perspectiva que es el indicar que nada es gratis y que todo tiene costo, como la relación ingreso – gasto bajo el marco conceptual.

9. ¿Cuáles cree usted que son los principales retos que enfrentaran las empresas del sector construcción para la implementación de la NIIF 15?

La misma implementación ya que no existe una cultura de realizar estas implementaciones con la anticipación debida. Aparte del cambio contable que se dará, también habrá un impacto considerable en los procesos, sistemas y el control interno. Si una empresa del sector de construcción aplicó correctamente la NIC 11 y NIC 18, no debería tener mayores problemas para implementar la NIIF 15.

Las empresas del sector construcción tienen múltiples contratos y otro reto que tendrán las empresas es identificar los tipos de contratos y ver si cumplen con todas las características que exige la NIIF 15, como por ejemplo las penalidades y descuentos.

La evaluación del fundamento comercial de los contratos y si la contraprestación podrá ser recibida son temas que deben ser evaluados minuciosamente para que no afecte en la implementación de la NIIF 15. Las empresas que cotizan en bolsa y que presentan sus estados financieros ante la SMV, tienen mayores retos porque al mes de marzo del 2018, ya deben tenerlos elaborados bajo NIIF 15.

10. ¿Cuáles considera que son las principales diferencias entre la NIIF 15 y la NIC 11 y la NIC 18?

No existen muchas diferencias entre estas normas. Lo que si hay es un diferente enfoque en el reconocimiento de los ingresos, una norma mucho más extensa puesto que se buscó que sea similar a la norma americana. En muchos casos de la NIC 11 y NIC 18, te dejaba al análisis cual era el principio de la norma, pero bajo la NIIF 15, la norma es mucho más detallada, aunque el criterio propio también es necesario para su implementación.

Un ejemplo de un mayor detalle podría ser la identificación de las obligaciones de desempeño y las contraprestaciones variables. Por otro lado, la transferencia de riesgos y beneficios de la NIC 18 no tiene mayor diferencia con la transferencia de control de la NIIF 15.

Entrevista 02 (06 de diciembre de 2017)

Entrevistado: María Elena Hernández Pastor

Empresa: COSAPI Ingeniería y Construcción

Cargo: Gerente de Contabilidad

1. ¿Cuáles son las características principales que deben tener un contrato?

Partiendo del concepto de contrato, se sabe que el término contrato refiere al pacto o acuerdo entre dos partes de mutuo acuerdo en donde se definen o crean derechos y obligaciones exigibles. De este concepto es que se desprenden sus características o aquellos componentes que lo estructuran, como son: Que sean onerosos, que describan aquellas obligaciones y derechos de manera puntual y clara, que se fijen las formas de pago y los tiempos en que las obligaciones serán satisfechas, etc.

Si bien los contratos son manejados de forma escrita, en donde un documento plasma el hecho pactado, esto no quiere decir que no pueda darse de forma verbal, sin embargo, para efectos legales es de carácter casi obligatorio el poder contar con un documento legal que abale la obligación y el derecho de transferencia de un bien o un servicio.

En nuestro sector (construcción) se efectúan contratos escritos legalizados en donde se detallan de forma minuciosa cada una de las obligaciones pactadas para la entrega de una determinada obra; su elaboración se encuentra a cargo del área legal conjuntamente con las áreas de ingeniería, arquitectura, y demás especialistas quienes estructuran aquellas especificaciones que se requieren por parte del contratante y de las cuales se están dispuestos a responsabilizarnos.

2. ¿Cuál es su opinión sobre la transferencia de control?

Básicamente, se puede entender la transferencia de control como aquel momento en que el contratista transfiere los riesgos y ventajas del bien o servicio pactado en el contrato. La NIC 18 hace referencia de ello en su párrafo 15 en donde señala que en la mayoría de los casos, la transferencia de los riesgos y ventajas de la propiedad coincidirá con la transferencia de la titularidad legal o el traspaso de la posesión al comprador. La NIIF 15 toma este principio de la NIC 18 pero de manera más detallada.

3. ¿Considera que la NIIF 15 podría retrasar o adelantar el reconocimiento de los ingresos?

Considero que va a depender mucho de la forma como se estructura el contrato, ello debido a que la nueva norma NIIF 15 obliga a identificar las obligaciones de desempeño por separado, en algunos casos se podría retrasar el reconocimiento de los ingresos debido a que los mismos recién serían reconocidos cuando se cumpla con la obligación de desempeño a la que esta afecta; en el sector construcción, habrán obligaciones que se podrán reconocer en un solo periodo pero habrán otras que se irán reconociendo a lo largo del tiempo. Tomando en cuenta que en el sector construcción se aplica aún la norma NIC 11 la cual reconocía los ingresos de acuerdo al avance de obra, ahora con NIIF 15 se debe evaluar muy al detalle cada obligación de desempeño.

4. ¿Cómo se reconocen las obligaciones de desempeño?

En las obligaciones de desempeño hay que tomar en cuenta que su identificación, principalmente, se determina a partir de cada unidad de bien o servicio a los cuales me comprometo a satisfacer y que se encuentran detallados o establecidos en el contrato. Sin embargo, hay que evaluar debidamente qué obligación de desempeño es identificada como tal y no por el contrario tomar una obligación de desempeño de un todo lógico y

separarla por la unidad que representa. Por ejemplo, los contratos del tipo construcción involucran la transferencia al cliente de muchos bienes y servicios que pueden verse de forma distinta, materiales de construcción, servicios de ingeniería, servicios de gestión de proyectos, etc.; pero que sería improductivo o ilógico la identificación de todos ellos como obligaciones de desempeño separadas, debido a que no representarían fielmente la naturaleza del compromiso para con el cliente

5. ¿Cómo se determina el precio en una transacción?

Remitiéndonos al concepto de precio de transacción, este se entiende como aquel monto o contraprestación monetaria a la que se espera tener derecho por otorga un determinado bien o servicio. Para poder establecer un precio a un bien o servicio tengo que valerme o considerar los puntos establecidos en el contrato, aquellas obligaciones comprometidas a satisfacer, y las prácticas cotidianas propias del negocio al que me encuentro. Lo anterior posibilita a que tenga que determinar importes o bien fijos o variables. En construcción, normalmente se utilizan importes variables ello debido a los descuentos, primas de desempeño o penalizaciones.

6. ¿Qué impactos financieros tendrá la aplicación de la NIIF 15?

En principio, los impactos se verían reflejados en los cambios de los ratios de evaluación, ello tomando en cuenta que la nueva norma determina la minuciosa evaluación de las obligaciones de desempeño y por ende esto podría conllevar a la separación de algunos componentes del contrato los cuales deberían ser tratados quizás como obligaciones que se encuentran fuera de la base de contratos de construcción. Además, se tendrían que considerar los cambios internos como son los procesos que se deberían sumar para una nueva distribución de los precios a cada obligación de desempeño de darse el caso de tener que tratar cada unidad de responsabilidad de forma independiente, como esto alteraría la conformación de los paquetes ofrecidos a nuestros clientes y como deberían ahora componerse los servicios a brindar.

7. ¿Qué impactos tributarios se presentará con la aplicación de la NIIF 15?

Si bien no hay un pronunciamiento propio de SUNAT al respecto de la aplicación o acogimiento de la nueva norma NIIF 15, esto no impide que se analicen los posibles inconvenientes tributarios que conllevarían la nueva norma. En principio, el artículo 57

de la ley de impuesto a la renta señala que las rentas de tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen, el problema surge en cómo se debe entender el término “devenguen”.

A continuación cito textualmente un pronunciamiento que tuvo el tribunal fiscal, de entre los varios realizados con el mismo resultado, en su RTF N° 10645-2-2009 con fecha del 16.10.2009 el cual señala lo siguiente: *“para establecer la oportunidad en que deben imputarse o reconocerse los ingresos para efecto del impuesto a la renta, resulta aplicable el criterio de lo devengado comprendido en la NIC N° 18, según el cual para efecto del reconocimiento de los ingresos en un periodo determinado, debe observarse en primer lugar que se hay realizado la operación que los originó y que además éstos se hayan ganado, es decir, que se hayan producido los hechos sustanciales generadores de los ingresos o satisfecho todas las condiciones necesarias para tener derecho a su cobro, independientemente de su efectiva exigibilidad”* fin de la cita, como puedes ver existe una posición sobre la aplicación de normas contables para la determinación del principio de devengo; entonces si se hace uso de la NIC 18 y esta a su vez será modificada por la NIIF 15 es de suponer que se debería adoptar la nueva norma NIIF 15 y por ende automáticamente se estaría dejando de lado el artículo 57 de la ley del impuesto a la renta.

Particularmente, si voy visualizando un impacto a la hora de establecer las detracciones por citar un ejemplo y es que al designar las obligaciones de desempeño, para el sector construcción, en nuestro caso específico como COSAPI, el tener que separar los servicios de ingeniería como una obligación de desempeño independiente podría conllevar a tener que establecerlo como un contrato aparte y quedaría fuera de la categoría de contrato de construcción a lo que, para efectos del pago de detracciones, este servicio sería considerado dentro de la escala del 10% y no del 4% al que se encuentra afecto los servicios de construcción, generando así menor disposición de efectivo y mayor disposición del mismo para SUNAT.

8. ¿Cuál es su opinión sobre la implementación de la NIIF 15?

Todo cambio lleva consigo nuevas formas y un proceso de adaptación al mismo; viendo la norma a primera vista quizás traiga al sector mejoras en relación al mejor reconocimiento del ingreso basado en cálculos y estimaciones más exactos, sin embargo, podría también acarrear posibles inconvenientes a la hora de tener que identificar las

obligaciones de desempeño y el tratamiento de las mismas de forma separada. Conforme las capacitaciones y un mejor entendimiento de la norma vista con su aplicación misma se podrán ir concibiendo, de forma real, las supuestas mejoras que debería traer consigo la NIIF 15 directamente en nuestro sector.

9. ¿Cuáles cree usted que son los principales retos que enfrentaran las empresas del sector construcción para la implementación de la NIIF 15?

Creo que el reto más palpable es el tener que implementar la norma para el periodo 2018 y el presente periodo para el comparativo. También en lo concerniente a los contratos por todo en cuanto a las obligaciones de desempeño, las estimaciones para las deducciones por penalidades o bonificaciones por entrega de obras antes del plazo pactado, etc.

10. ¿Cuáles considera que son las principales diferencias entre la NIIF 15 y la NIC 11 y la NIC 18?

Más que diferencia lo que veo es una adaptación más detallada de ambas normas NIC 11 y 18, ya que la NIIF 15 lo que busca es ahondar en lo concerniente al debido reconocimiento de los ingresos. Hay un mayor detalle en las políticas actuales del cómo se debe reconocer los ingresos, haciendo énfasis en la transferencia del control en un momento determinado o a lo largo del tiempo, este último mayormente aplica en nuestro sector. También detalla con mayor amplitud las consideraciones sobre las contraprestaciones variables y si estas deben o no ser consideradas dentro del precio del contrato y sobre las modificaciones y variaciones que podrían suscitarse dentro de un contrato de construcción ya establecido.

4.1.2 Resultado del instrumento cuantitativo

Figura 13: Pregunta 01. La NIIF 15 presentara información útil a los usuarios de los estados financieros sobre la naturaleza, importe, calendario e incertidumbre de los ingresos de actividades ordinarias.

Descripción: El 50% de las empresas encuestadas están de acuerdo con que la aplicación de la NIIF 15 presentará información útil a los usuarios de los estados financieros. El otro 50% no está ni de acuerdo ni en desacuerdo, por Elaboración Propia, 2017.

Figura 14: Pregunta 02. La NIIF 15 permitirá una mejor determinación de los precios de venta independientes.

Descripción: El 50% de los encuestados considera que la NIIF 15 permitirá una mejor determinación de los precios de venta independientes. El 33% no está ni de acuerdo ni en desacuerdo y el 17% restante está totalmente de acuerdo, por Elaboración Propia, 2017.

Figura 15: Pregunta 03. La aplicación de los cinco pasos permitirá un mejor reconocimiento de los ingresos.

Descripción: El 50% de los encuestados opina que la aplicación de los cinco pasos permitirá un mejor reconocimiento de los ingresos. El otro 50% no está ni de acuerdo ni en desacuerdo con lo mencionado anteriormente, por Elaboración Propia, 2017.

Figura 16: Pregunta 04. La aplicación de la NIIF 15 permitirá una mejor evaluación de las obligaciones de desempeño.

Descripción: El 67% del total de las empresas encuestadas considera que la NIIF 15 permitirá una mejor evaluación de las obligaciones de desempeño. El 33% restante no brinda una posición definida referente al tema mencionado, por Elaboración Propia, 2017.

Figura 17: Pregunta 05. Una entidad considerará los términos del contrato y sus prácticas tradicionales de negocio para determinar el precio de la transacción.

Descripción: El 67% de encuestados considera que una entidad considerará los términos del contrato y sus prácticas tradicionales de negocio para determinar el precio de la transacción, por Elaboración Propia, 2017.

Figura 18: Pregunta 06. Una entidad estimará un importe de contraprestación variable utilizando el método del valor esperado y el método del importe más probable.

Descripción: El 67% de las empresas encuestadas consideran que ellos estimarán un importe de contraprestación variable utilizando el método del valor esperado y el método del importe más probable. El 33% restante no está ni de acuerdo ni en desacuerdo, por Elaboración Propia, 2017.

Figura 19: Pregunta 07. Un cliente recibirá un descuento por comprar un grupo de bienes o servicios si la suma de los precios de venta independientes de dichos bienes o servicios comprometidos en el contrato supera la contraprestación acordada.

Descripción: El 67% de las empresas encuestadas considera que un cliente recibirá un descuento por comprar un grupo de bienes o servicios si la suma de los precios de venta independientes de dichos bienes o servicios comprometidos en el contrato supera la contraprestación acordada. El 33% restante no está ni de acuerdo ni en desacuerdo, por Elaboración Propia, 2017.

Figura 20: Pregunta 08. NIIF 15 permitirá sincerar la información sobre los contratos con clientes, los juicios significativos y los activos reconocidos.

Descripción: El 50% de empresas encuestadas considera que la NIIF 15 permitirá sincerar la información sobre los contratos con clientes, los juicios significativos y los activos reconocidos. El otro 50% no está ni de acuerdo ni en desacuerdo, por Elaboración Propia, 2017.

Figura 21: Pregunta 09. Una entidad desagregará los ingresos de actividades ordinarias reconocidos procedentes de contratos con clientes en categorías que representen la forma en que la naturaleza, importe, calendario e incertidumbre de los ingresos de actividades ordinarias y flujos de efectivo se ven afectados por factores económicos.

Descripción: El 83% de empresas encuestadas considera que una entidad desagregará los ingresos de actividades ordinaria reconocidos procedentes de contratos con cliente en categorías que representen la forma en que la naturaleza, importe, calendario e incertidumbre de los ingresos de actividades ordinarias y flujos de efectivo se ven afectados por factores económicos. El 17% restante no está ni de acuerdo ni en desacuerdo, por Elaboración Propia, 2017.

Figura 22: Pregunta 10. La aplicación de la NIIF 15 afectará los ratios de rentabilidad (margen de utilidad).

Descripción: El 67% de las empresas encuestadas considera que la aplicación de la NIIF 15 afectará los ratios de rentabilidad. El 33% restante considera no está ni de acuerdo ni en desacuerdo, por Elaboración Propia, 2017.

Figura 23: Pregunta 11. La implementación de la NIIF 15 tendrá un impacto negativo en el flujo de caja de las empresas.

Descripción: El 50% de las empresas encuestadas considera que la implementación de la NIIF 15 tendrá un impacto negativo en el flujo de caja de las empresas. El otro 50% no tiene una posición definida, por Elaboración Propia, 2017.

Figura 24: Pregunta 12. NIIF 15 generará alguna modificación en la ley del impuesto a la renta.

Descripción: El 50% de los encuestados considera que la NIIF 15 generará alguna modificación en la ley del impuesto a la renta. El 50% restante no está de acuerdo ni en desacuerdo, por Elaboración Propia, 2017.

Figura 25: Pregunta 13. La Administración Tributaria acogerá la NIIF 15

Descripción: El 50% del total de los encuestados se encuentra en desacuerdo opina que la aplicación de la NIIF 15 generará inseguridad jurídica y problemas de interpretación. El 50% restante está totalmente en desacuerdo con lo mencionado anteriormente, por :
Elaboración propia, 2017

Figura 26: Pregunta 14. La aplicación de la NIIF 15 generará inseguridad jurídica y problemas de interpretación.

Descripción: El 50% de los encuestados está en desacuerdo con que la Administración Tributaria acogerá la NIIF 15, mientras que el otro 50% está totalmente en desacuerdo con lo anteriormente mencionado, por Elaboración Propia, 2017.

Figura 27: Pregunta 15. Los ERP utilizados necesitarán actualizaciones para la aplicación de la NIIF 15

Descripción: El 50% del total de los encuestados no tiene una posición definida sobre si los ERP utilizados en sus empresas necesitarán actualizaciones para la aplicación de la NIIF 15. El 33% está en desacuerdo con posibles cambios en sus sistemas y el 17% está en desacuerdo de que haya cambios significativos en los sistemas utilizados, por Elaboración Propia, 2017.

Figura 28: Pregunta 16. La NIIF 15 diferirá significativamente en el reconocimiento de los ingresos en comparación con la NIC 11 y la NIC 18.

Descripción: El 50% de los encuestados está en desacuerdo con que la NIIF 15 difiera de la NIC 11 y la NIC 18 en el reconocimiento de los ingresos. El 50% restante está totalmente en desacuerdo, por Elaboración Propia, 2017.

Figura 29: Pregunta 17. La implementación de la NIIF 15 demandará mayores capacitaciones para el personal encargado de la implementación.

Descripción: El 50% de los encuestados está de acuerdo con que la implementación de la NIIF 15 demandará mayores capacitaciones para el personal encargado de la implementación., por Elaboración Propia, 2017.

Figura 30: Pregunta 18. La NIIF conllevará a la creación de nuevas áreas dentro de la empresa.

Descripción: El 50% de las empresas encuestadas considera que la NIIF 15 llevará a la creación de nuevas áreas dentro de la empresa., por Elaboración Propia, 2017.

Figura 31: Pregunta 19. La NIIF 15 generará cambios en el Plan Contable actual.

Descripción: El 50% de los encuestados está de acuerdo con que la NIIF 15 generará cambios en el Plan Contable actual. El otro 50% no tiene una posición definida sobre el enunciado anteriormente mencionado, por Elaboración Propia, 2017.

Figura 32: Pregunta 20. La NIIF 15 permitirá una mejor revelación de los estados financieros.

Descripción: El 67% de los encuestados considera que la NIIF 15 permitirá brindar una mejor revelación a los usuarios de los estados financieros para permitirles comprender los ingresos de actividades desagregadas y ordinarias. El otro 33% considera no tiene una opinión definida sobre lo anteriormente mencionado, por Elaboración Propia, 2017.

4.2 Casos prácticos

Caso Práctico 01.- Impacto financiero y tributario en la aplicación de los cinco pasos de la NIIF 15

Con el fin de evaluar el impacto financiero y tributario que tendrá la aplicación de la norma contable NIIF 15 en el sector construcción, la presente investigación ha desarrollado un caso práctico de aplicación a fin de demostrar los aspectos más resaltantes de la norma en su ejecución dentro de las operaciones contables de una empresa constructora.

Descripción de la empresa: Constructora F&R asociados S.A.A.

Empresa dedicada a la elaboración y ejecución de servicios de ingeniería, procura y construcción dentro del campo de las obras civiles y de montajes electromecánicos, principalmente en los segmentos de infraestructura, proyectos industriales, de petróleo y gas y obras civiles de edificación.

Constructora F&R asociados S.A.A. es una sociedad anónima abierta constituida en el año 1960, de duración indefinida y organizada al amparo de las leyes de la República del Perú; sus acciones se negocian y cotizan en la Bolsa de Valores de Lima. Su objeto social de Constructora F&R asociados es, entre otros, dedicarse, por cuenta propia o de terceros, o en cualquier tipo de asociación con terceros permitidos por la ley, a la realización de todas las actividades de construcción, servicios de ingeniería y de asesoría gerencial, inversiones inmobiliarias o la adquisición, compra, venta, arrendamiento, cesión en uso, promoción, administración, remodelación, diseño y construcción de todo tipo de obras de ingeniería, sin restricción ni limitación alguna. El CIU de la empresa es el 4520 que corresponde a actividades de construcción de edificios completos o de partes de edificios, y obras de ingeniería civil.

En lo que refiere al sector construcción, Constructora F&R asociados se centra en la búsqueda de nuevas técnicas y metodologías para la ejecución de los procesos constructivos, las mismas que sirven para la detección de pérdidas y planteamientos de mejora continua, las que se trabajan en forma conjunta con todas las partes involucradas en las obras, principalmente con los proyectistas.

En la ejecución de los servicios de ingeniería y construcción, la empresa aplica los principios y herramientas de gestión de proyectos establecidos por el Project Management Institute (PMI), así como los principios y herramientas de la filosofía Lean Construction (construcción sin pérdidas). Constructora F&R Asociados, cuenta con un Manual de Gestión de Proyectos que contiene los procesos y herramientas que se deben emplear para asegurar la ejecución eficaz y eficiente de los proyectos, la cual se logra cumpliendo los requerimientos de plazo, costo, calidad, seguridad y medio ambiente exigidos por los clientes; para de esta forma asegurar la obtención de las utilidades presupuestadas y mantener la solidez financiera e impulsar su crecimiento.

Contrato de Construcción

A continuación, se muestra la realización de uno de sus contratos a fin de demostrar la ejecución de los parámetros establecidos por la Norma Internacional de Información Financiera N° 15 – (En adelante NIIF 15) en la empresa:

Constructora F&R Asociados ha elaborado un contrato con fecha 05.12.2017 con la Municipalidad Metropolitana de Lima, luego de haber obtenido la licitación pública correspondiente. En el referido contrato Constructora F&R asociados se compromete a la construcción del 100% de unas oficinas administrativas sobre un terreno propiedad de la municipalidad de Lima.

El contrato de construcción detalla que para la ejecución del proyecto la constructora se compromete en cumplir con los siguientes puntos que conforman el contrato:

Tabla 04

Identificación de elementos conformantes del contrato

N°	Partidas para la construcción
01	Elaboración de planos
02	Trabajos preliminares
03	Demoliciones
04	Señalización
05	Movimiento de tierras
06	Cimentación
07	Obras de concreto simple
08	Obras de concreto armado
09	Estructura
10	Albañilería
11	Revestimientos
12	Carpintería y cerrajería
13	Instalaciones eléctricas
14	Instalaciones sanitarias

La construcción del inmueble se acuerda con un inicio de operaciones pactado con fecha del 02/01/2018, por una contraprestación equivalente a S/ 479,400.00 soles (moneda nacional), asimismo, se presupuesta y establece que los costos a incurrir para la ejecución de la obra serán de S/. 370,000.00 mil soles.

La constructora se obliga a cumplir con el cronograma de obra, bajo apercibimiento de aplicársele las penalidades establecidas según ley y el presente contrato. Se establece en el contrato que la conclusión de la obra será en treinta y seis (36) meses contabilizados a partir de la fecha de inicio de operaciones (obra finalizada diciembre 2020). A continuación, detallamos los parámetros del contrato:

Tabla 05

Descripción del contrato

Datos del contrato	Detalle
Contrato	Construcción de oficinas administrativas para la Municipalidad de Lima Metropolitana.
Monto del contrato (Precio fijo)	S/ 479,400.00 + IGV
Adelantos del contrato	30% por adelanto directo del monto del contrato original.
Amortizaciones de adelantos	La amortización del adelanto se realiza mediante descuentos proporcionales en cada uno de los pagos parciales que se efectúen al contratista, por la ejecución – avance de obra - de las prestaciones a su cargo (valorizaciones).
Plazo del contrato	El plazo estipulado en el contrato es de 36 meses, el mismo que empieza el 02 de enero del 2018 y concluye el 31 de diciembre del 2020.
Premios o estímulos (Contraprestación variable)	<ul style="list-style-type: none"> • Si la obra es terminada el 30 de junio de 2020 (06 meses antes de la fecha estipulada en el contrato), la empresa tendrá una bonificación del 10% del monto del contrato. • Si la obra es terminada el 15 de noviembre de 2020 (45 días antes de la fecha estipulada en el contrato), la empresa tendrá una bonificación del 5% del monto del contrato.
Penalizaciones (Contraprestación variable)	Si la obra es terminada después de la fecha estipulada en el contrato como final de plazo de entrega (31/12/2020), la empresa tendrá que asumir una multa del 7% del monto total del contrato.
Modalidad del contrato	A suma alzada.

En base a los cálculos establecidos por los ingenieros y proyectistas, además de la experiencia vertida en construcciones similares, Constructora F&R Asociados S.A.A. estima una alta probabilidad de culminar las oficinas administrativas antes de la fecha

señalada en el contrato, determinando así factible el cobro de la prima de desempeño establecida en el contrato suscrito con la Municipalidad Metropolitana de Lima.

Frente a los planteamientos mencionados líneas arriba, y para el desarrollo del presente caso en particular, se mostrarán los estados financieros auditados de la empresa Constructora F&R Asociados S.A.A., correspondientes a tres años (2018, 2019 y 2020) bajo el amparo de la NIC 11 y se evaluarán sus respectivos ratios.

Para realizar una comparación adecuada con la NIIF 15, se partirán con los mismos saldos y se realizarán las mismas operaciones. Además, se mostrará el efecto de una bonificación bajo la normativa de la NIIF 15 y su impacto en los estados financieros de la empresa Constructora F&R Asociados S.A.A.

Desarrollo del caso aplicando la norma NIIF 15

CONSTRUCTORA F&R ASOCIADOS S.A.A.								
Estado de Situación Financiera								
Al 31 de diciembre del 2020								
ACTIVO	2018	2019	2020	PASIVO Y				
Activo corriente	S/.	S/.	S/.	PATRIMONIO	2018	2019	2020	
Efectivo y equivalente	130,550.62	198,040.53	294,638.65	Pasivo corriente	S/.	S/.	S/.	
Cuentas por cobrar com.	-	-	-	Tributos por pagar	4,191.84	4,857.13	9,290.05	
Otras cuentas por cobrar	667.00	1,199.00	-	Cuentas por pagar Com	-	-	6,459.00	
Existencias	10,000.00	8,200.00	-	Total pasivo corriente	4,191.84	4,857.13	15,749.05	
Total activo corriente	141,217.62	207,439.53	294,638.65	Pasivo no corriente				
Activo no corriente				Anticipos recibidos	-	-	-	
Propiedad, planta (neto)	601,400.00	572,800.00	564,800.00	Total pasivo no cte.	-	-	-	
Total activo no cte.	601,400.00	572,800.00	564,800.00	Patrimonio				
				Capital	700,000.00	700,000.00	700,000.00	
				Resultados del ejercicio	38,425.78	36,956.62	68,307.20	
				Resultados acumulados	-	38,425.78	75,382.40	
				Total patrimonio	738,425.78	775,382.40	843,689.60	
Total activo	742,617.62	780,239.53	859,438.65	Total pasivo y patrim.	742,617.62	780,239.53	859,438.65	

Descripción: El presente cuadro detalla el Estado de Situación Financiera de la empresa Constructora F&R Asociados S.A.A., correspondiente a los periodos 2018, 2019 y 2020

con aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad NIC 11, por Elaboración propia, 2017.

CONSTRUCTORA F&R ASOCIADOS S.A.A.

Estado de Resultado Integral

(Por Función)

Por el periodo 2018 al 2020

	2018	2019	2020
	S/.	S/.	S/.
Ventas	168,415.78	161,976.62	183,317.60
Costos de ventas	(129,990.00)	(125,020.00)	(115,010.00)
Resultado del ejercicio	38,425.78	36,956.62	68,307.60

CONSTRUCTORA F&R ASOCIADOS S.A.A.

Estado de Resultado Integral

(Por Naturaleza)

Por el periodo 2018 al 2020

	2018	2019	2020
	S/.	S/.	S/.
Ventas	168,415.78	161,976.62	183,317.60
Producción almacenada (o des almacenada)	129,990.00	125,020.00	115,010.00
Total Producción	298,405.78	286,996.62	298,327.60
Consumo			
Compras	48,000.00	27,200.00	40,000.00
Variación de existencias	119,990.00	126,820.00	123,210.00
Servicios prestados por terceros	18,700.00	26,000.00	27,200.00
Valor agregado	111,715.78	106,976.62	107,917.60
Gasto de personal	44,690.00	41,420.00	31,610.00
Excedente (o insuficiencia) Bruto de explotación	67,025.78	65,556.62	76,307.60
Estimaciones y provisiones del ejercicio	28,600.00	28,600.00	8,000.00
Resultado del ejercicio	38,425.78	36,956.62	68,307.60

Descripción: El presente cuadro detalla el Estado de Resultados Integrales, tanto por función como por naturaleza, con aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad NIC 11, por Elaboración propia, 2017.

A continuación, se procederá a detallar el caso práctico presentado anteriormente (Contrato de Construcción pactado entre la empresa Constructora F&R asociados S.A.A. y la Municipalidad Metropolitana de Lima) haciendo uso de la NIIF15 Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes. Se analizará el caso haciendo uso de los Cinco Pasos que señala la norma a fin de establecer aquellas diferencias con la NIC 11.

Primer paso: Identificación del contrato con el cliente.

Entendiéndose como contrato, señalado según la NIIF 15 en su párrafo 10, a un acuerdo entre dos a más partes que crea derechos y obligaciones exigibles; dicha exigibilidad de los derechos y obligaciones de un contrato es una cuestión del sistema legal. Las prácticas y procesos para establecer contratos con clientes varían entre jurisdicciones legales, sectores industriales y entidades. Además, pueden variar dentro de una entidad (por ejemplo, pueden depender de la clase de cliente o de la naturaleza de los bienes o servicios comprometidos). Los párrafos 9 al 16 de la NIIF 15, establecen las pautas para la identificación del contratos o contratos con el cliente.

Tratándose del caso expuesto, contrato celebrado entre la empresa Constructora F&R asociados S.A.A. y la Municipalidad Metropolitana de Lima, se debe tener en cuenta que para el uso de la NIIF 15, en lo que respecta al primer paso, párrafo nueve (9) de la referida norma, se indica que la entidad deberá contabilizar un contrato con un cliente solo cuando cumpla los criterios establecidos en dicho punto. A continuación, se detallan los criterios establecidos en la norma a fin de mostrar la existencia de un contrato entre ambas partes:

Tabla 06

Identificación del contrato con el cliente

CRITERIO	ANÁLISIS
<p>1. Las partes del contrato han aprobado el contrato (por escrito, oralmente o de acuerdo con otras prácticas tradicionales del negocio) y se comprometen a cumplir con sus respectivas obligaciones.</p>	<p>En referencia al punto primero del párrafo 9 sobre la aprobación del contrato y su compromiso de cumplimiento, el caso práctico muestra la ejecución (acuerdo) por escrito del contrato de mutuo acuerdo entre la empresa “Constructora F&R asociados y la Municipalidad Metropolitana de Lima”, en el cual las partes se comprometen a cumplir con, por parte del contratista, la construcción de un inmueble de uso administrativo, y por parte del contratante en hacer efectivo las obligaciones comerciales del pacto según los puntos acordados.</p>
<p>2. La entidad puede identificar los derechos de cada parte con respecto a los bienes o servicios a transferir.</p>	<p>En el presente caso, la Municipalidad Metropolitana de Lima tiene el derecho a exigir el cumplimiento de la prestación, esto es que se efectúe o realice la construcción de las oficinas administrativas. Por otra parte, la empresa Constructora F&R asociados S.A.A. tiene el derecho a exigir el pago del monto pactado en el contrato por el servicio a prestar.</p>
<p>3. La entidad puede identificar las condiciones de pago con respecto a los bienes o servicios a transferir.</p>	<p>Para el presente caso práctico, las condiciones de pago se establecieron y detallaron en el contrato de construcción por mutuo acuerdo. Tanto el contratista como el contratante fijaron los términos de pago, los</p>

	<p>mismos que se llevarán a cabo en moneda nacional (sol - S/), forma de recepción de los pagos a través de depósitos en cuenta corriente, los mismos que se efectuarán a partir de las valorizaciones emitidas donde se señalen los avances de obra.</p>
<p>4. El contrato tiene fundamento comercial (es decir, se espera que el riesgo, calendario o importe de los flujos de efectivo futuros de la entidad cambien como resultado del contrato)</p>	<p>Para el presente caso práctico se muestra que el contrato de construcción celebrado tiene esencia comercial, ello en referencia a que ambas partes – Constructora F&R asociados, así como La Municipalidad Metropolitana de Lima son instituciones independientes, con intereses diferentes. Además, se observa que la empresa Constructora F&R asociados S.A.A. busca, principalmente, obtener un beneficio económico con la ejecución del contrato de construcción.</p>
<p>5. Es probable que la entidad recaude la contraprestación a la que tendrá derecho a cambio de los bienes o servicios que se transferirán al cliente. Para evaluar si es probable la recaudación del importe de la contraprestación, una entidad considerará solo la capacidad del cliente y la intención que tenga de pagar esa contraprestación a su vencimiento.</p>	<p>Para el presente caso práctico se muestra que la empresa Constructora F&R asociados S.A.A. ha evaluado la posición financiera del cliente con quien realiza el pacto contractual (Municipalidad Metropolitana de Lima) así como la evaluación de la intención de pago, llegando, posterior análisis, a la conclusión que existe una alta probabilidad que se efectúen los pagos sobre el monto acordado en el contrato (S/ 470,000 más IGV).</p>

Descripción: Se ha realizado el detalle de los puntos mencionados en la Norma Internacional de Información financiera NIIF 15 – Ingresos de Actividades Ordinarias

Procedentes de Contratos con Clientes, según el párrafo 9 de la referida norma y comparado con lo desarrollado en el caso práctico, por Elaboración propia, 2017.

Cabe señalar que la NIC 11 Contratos de Construcción, así como la NIC 18 Ingresos de Actividades Ordinarias, no detallan los aspectos recogidos por el paso 1 de la NIIF 15. Tampoco definen ni establecen que condiciones tienen que cumplir los contratos.

Segundo paso: Identificación de las obligaciones de desempeño en el contrato.

Este punto, plantea el termino de obligación de desempeño, el mismo que es similar a los conceptos de entregables, componentes o elementos de un contrato contenidos en la norma a reemplazar NIC 18, la mismas que refería a los ingresos procedentes de actividades ordinarias. Sin embargo, aunque la idea de obligación de desempeño se encontraba expresada tácitamente en la norma predecesora, este mismo término no se encontraba definida con anterioridad.

El objetivo en este punto de la norma es asegurar que las empresas identifiquen apropiadamente la unidad de registro para los bienes o servicios comprometidos en un contrato con un cliente. El Consejo de Normas Internacionales de Información Financiera por sus siglas IASB y el Consejo de Normas de Contabilidad Financiera – FASB decidieron, sobre el análisis de que el modelo de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias es un modelo de precio asignado a la transacción, la identificación de una unidad de registro que de sentido y representatividad a los servicios o bienes en los contratos a fin de poder establecer el reconocimiento a los ingresos procedentes de aquellas actividades ordinarias. Todo lo antes mencionado tiene a fin la base de identificar fielmente el desempeño o ejecución de la entidad al transferir los bienes o servicios al cliente.

Los párrafos 22 al 30 de la NIIF 15, detallan las pautas para la identificación de las obligaciones de desempeño contenidas en un contrato.

En un contrato se incluyen compromisos de transferir bienes o servicios a un cliente, si dichos bienes o servicios son distintos, los compromisos son obligaciones de desempeño y se contabilizan por separado. Un bien o servicio es distinto si el cliente puede beneficiarse del bien o servicio en sí mismo o junto con otros recursos que están

fácilmente disponibles para el cliente y el compromiso de la entidad de transferir el bien o servicio al cliente es identificable por separado de otros compromisos del contrato.

Para el presente caso, se evalúa la conformación de obligaciones de desempeño identificados en los distintos servicios comprendidos en el contrato, así como, las obligaciones de desempeño identificables en la construcción, propiamente referida, de las oficinas administrativas.

Tabla 07

Identificación de las obligaciones de desempeño

Obligaciones de desempeño identificadas del paquete contractual	Obligaciones de desempeño identificadas de la construcción
1.- Elaboración de planos 2.- Construcción	2.- Construcción 2.1. Trabajos preliminares 2.2. Demoliciones 2.3. Señalización 2.4. Movimiento de tierras 2.5. Cimentación 2.6. Obras de concreto simple 2.7. Obras de concreto armado 2.8. Estructura 2.9. Albañilería 2.10. Revestimientos 2.11. Carpintería y cerrajería 2.12. Instalaciones eléctricas 2.13. Instalaciones sanitarias

Descripción: El presente cuadro detalla las obligaciones de desempeño identificadas, por Elaboración propia, 2017.

Para el primer punto, referido a las obligaciones de desempeño identificables en el paquete que estipula el contrato, la Constructora F&R asociados S.A.A. evalúa los bienes y servicios acordados con la Municipalidad Metropolitana de Lima para determinar los que son distintos de acuerdo con los criterios establecidos en el párrafo 27 de la NIIF 15.

Párrafo 27 de la NIIF 15

Un bien o servicio que se compromete con un cliente es distinto si se cumplen los dos criterios siguientes:

- a) El cliente puede beneficiarse del bien o servicio en sí mismo o junto con otros recursos que están ya disponibles para él; y
- b) El compromiso de la entidad de transferir el bien o servicio al cliente es identificable por separado de otros compromisos del contrato.

La constructora observa que la elaboración de planos es un servicio que será ejecutado y entregado antes que la construcción misma de las oficinas administrativas, concluye así que el cliente puede beneficiarse del servicio por sí mismo cumpliendo así con el criterio señalado en el inciso (a) del párrafo N° 27 de la NIIF 15.

La constructora también determina que el compromiso de transferir cada servicio al cliente es identificable por separado de cada uno de los otros compromisos pactados, es así que se cumple con lo señalado en el inciso (b) del párrafo N° 27 de la NIIF 15.

En lo que respecta a las obligaciones de desempeño identificadas en la construcción de las oficinas propiamente dicha, el fundamento de las conclusiones de la NIIF 15 señala que, en algunos casos, aun cuando los bienes o servicios individuales comprometidos como un paquete de bienes o servicios pudieran ser capaces de ser distintos, dichos bienes o servicios no se deben contabilizar por separado porque no darían lugar a una representación fiel del desempeño de la entidad en ese contrato.

Es así que el Consejo de Normas Internacionales de Información Financiera por sus siglas IASB y el Consejo de Normas de Contabilidad Financiera – FASB decidieron que, al identificar si los bienes o servicios son distintos, una entidad no debería considerar solamente las características de un bien o servicio individual, sino que debería también considerar si el compromiso de transferir el bien o servicio es identificable por separado. Para el caso práctico, sobre las obligaciones de desempeño implícitas en la construcción de las oficinas, queda establecido que todas ellas son consideradas dentro de una sola obligación de desempeño por la naturaleza del compromiso de la entidad con el cliente.

Tercer paso: Determinación del precio de transacción.

La NIIF 15 hace alusión al presente punto señalando lo siguiente:

Una entidad considerará los términos del contrato y sus prácticas tradicionales de negocio para determinar el precio de la transacción. El precio de la transacción es el importe de la contraprestación a la que una entidad espera tener derecho a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos con el cliente. La contraprestación que se compromete en un contrato con un cliente puede incluir importes fijos, importes variables, o ambos (IFRS, 2017, párr.47).

La naturaleza, calendario e importe de la contraprestación a que se ha comprometido el cliente afecta a la estimación del precio de la transacción. Al determinar el precio de la transacción, una entidad considerará los efectos de todos los siguientes aspectos:

- (a) contraprestación variable
- (b) limitaciones de las estimaciones de la contraprestación variable
- (c) existencia de un componente de financiación significativo en el contrato (d) contraprestaciones distintas al efectivo, y
- (e) contraprestación por pagos a realizar al cliente (IFRS, 2017, párr.48)

De acuerdo a lo señalado por la norma (NIIF 15), el precio de la transacción estaría compuesto por dos elementos; la contraprestación fija establecida de acuerdo a las obligaciones de desempeño identificadas dentro del contrato, más la contraprestación variable señalada en el contrato que aumentaría o disminuiría el precio final de la transacción (bonos, reembolsos, daños y perjuicios, incentivos, penalizaciones, descuentos, reclamaciones, etc.)

Los párrafos 47 al 72 de la NIIF 15, establecen las pautas para la determinación del precio de la transacción en las obligaciones de desempeño.

Para el presente caso práctico se ha identificado el uso de uno de los aspectos señalados en la norma citada anteriormente. Dentro de las obligaciones de desempeño reconocidas en el paso dos, la obligación de desempeño que refiere a la construcción misma de las oficinas administrativas ha sido estimada bajo el punto de contraprestación variable. La

variación de la contraprestación se estimó de manera variable debido a las bonificaciones de desempeño especificadas en el contrato de construcción sobre la entrega de la obra antes del plazo señalado.

La empresa constructora estima factible la integración de la bonificación de desempeño basado en la probabilidad de entrega de obra dentro de los plazos señalados en el contrato para el reconcomiendo de dicha bonificación. La constructora F&R asociados S.A.A. efectúa sus proyecciones y determina la entrega de la obra en la fecha prevista para hacer efectiva la bonificación de desempeño, ello basado en su experiencia en el desarrollo y ejecución de construcciones similares.

Según señala la norma, se estimará un importe de contraprestación variable utilizando alguno de los siguientes métodos, dependiendo del método que la entidad espere prediga mejor el importe de contraprestación al que tendrá derecho:

(a) El valor esperado—es la suma de los importes ponderados según su probabilidad en un rango de importes de contraprestación posibles. Un valor esperado puede ser una estimación apropiada del importe de la contraprestación variable si una entidad tiene un gran número de contratos con características similares.

(b) El importe más probable—es el importe individual más probable en un rango de importes de contraprestaciones posibles (es decir, el desenlace individual más probable del contrato). El importe más probable puede ser una estimación apropiada del importe de la contraprestación variable si el contrato tiene solo dos desenlaces posibles (por ejemplo, una entidad logra una prima de desempeño o no la logra) (IFRS, 2017, párr.53)

Para la determinación del importe de la contraprestación variable asignada a la obra de construcción, se recurrió al método del valor esperado, siendo este el que mejor se ajusta a la realidad contractual, indicado en el apéndice (b) del párrafo 53 de la NIIF 15. Es así que se tiene para el caso práctico lo siguiente:

Tabla 08

Contraprestación fija y variable

Concepto	Incentivos y Penalizaciones	% de Probabilidad	Precio Variable	Condición
----------	-----------------------------	-------------------	-----------------	-----------

	Porcentaje %	Importe S/		S/	
Incentivo 1	10% del monto del contrato	47,000.00	70%	32,900.00	Si la obra es terminada 06 meses antes de la fecha estipulada en el contrato
Incentivo 2	0.5% del monto del contrato	23,500.00	20%	4,700.00	Si la obra es terminada 45 días antes de la fecha estipulada en el contrato
Penalización	0.7% del monto del contrato	(32,900.00)	10%	(3,290.00)	Si la obra es terminada posterior a la fecha estipulada en el contrato
		37,600.00	Mejor estimación	34,310.00	

Descripción: Se ha realizado el detalle de la contraprestación fija y variable para el presente caso práctico haciendo uso de lo normado en el párrafo 53 de la NIIF 15, por Elaboración propia, 2017.

Tabla 09

Método de valuación de la obra de construcción

Concepto	Método de valuación	Importe a pagar
Prima de desempeño	Valor esperado	S/ 34,310.00

Descripción: El presente cuadro detalla la designación de la bonificación de desempeño al precio de la transacción a través del método de valuación del Valor Esperado, por Elaboración propia, 2017.

Cuarto paso: Distribución del precio de la transacción entre las obligaciones de desempeño.

El objetivo cuando se asigna el precio de la transacción es que una entidad distribuya el precio de la transacción a cada obligación de desempeño por un importe que represente la parte de la contraprestación a la cual la entidad espera tener derecho a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos con el cliente. Una vez delimitado las

obligaciones de desempeño, se determina el precio de cada uno de los servicios como obligaciones de desempeño independientes.

Los párrafos 73 al 90 de la NIIF 15, establecen las pautas para la asignación del precio de la transacción entre las obligaciones de desempeño del contrato.

El precio de venta independiente es el precio al que una entidad vendería un bien o servicio comprometido de forma separada a un cliente. La mejor evidencia de un precio de venta independiente es el precio observable de un bien o servicio cuando la entidad lo vende de forma separada en circunstancias similares y a clientes parecidos (IFRS, 2017, párr.77)

Los métodos adecuados para estimar el precio de venta independiente de un bien o servicio incluyen, aunque no se limitan a los siguientes:

- a) Enfoque de evaluación del mercado ajustado—una entidad podría evaluar el mercado en el que vende los bienes y servicios y estimar el precio que un cliente en dicho mercado estaría dispuesto a pagar por ellos. Ese enfoque puede también incluir la referencia a los precios que los competidores de la entidad han asignado a bienes o servicios similares y el ajuste de esos precios, según sea necesario, para reflejar los costos y márgenes de la entidad.
- b) Enfoque del costo esperado más un margen—una entidad podría proyectar sus costos esperados de satisfacer una obligación de desempeño y luego añadir un margen apropiado para ese bien o servicio.
- c) Enfoque residual—una entidad puede estimar el precio de venta independiente por referencia al precio de la transacción total menos la suma de los precios de venta independientes observables de los otros bienes o servicios comprometidos en el contrato (IFRS, 2017, párr.79)

En el presente caso se determina la distribución del precio de la transacción a partir del enfoque del costo esperado más un margen, como lo señala la norma en su apéndice (b) del párrafo 79 de la NIIF 15.

Tabla 10

Enfoque para las obligaciones de desempeño

Obligaciones de desempeño	Precios	Enfoque	Costos
Moneda	S/.		S/.
1.- Elaboración de planos	9,400.00	Costo esperado más un margen	7,000.00
2.- Construcción inmueble	470,000.00	Costo esperado más un margen	363,020.00
	479,400.00		370,020.00

Descripción: El presente cuadro detalla la conformación de las obligaciones de desempeño y el método utilizado para la asignación de los precios de cada uno, por Elaboración propia, 2017.

En este punto es necesario considerar si la contraprestación variable incluida en el contrato corresponde a la obligación identificada, es así que la empresa constructora F&R asociados considera que la asignación debe realizarse a la obligación de desempeño relativa a la construcción de las oficinas, ya que los dos criterios establecidos en el párrafo 85 de la NIIF 15 se cumplen por los siguientes motivos:

- La contraprestación variable está relacionada, de forma específica, con el esfuerzo del contratista por satisfacer la obligación relativa a la construcción (por ejemplo: bonificación del 10% del contrato si la obra es terminada 06 meses antes de la fecha estipulada en el contrato.
- El contratista considera que esta asignación es congruente con la contraprestación que espera tener derecho a cambio por transferir los servicios al cliente.

Tabla 11

Precio total del servicio de construcción

Contraprestación fija	+ / -	Contraprestación variable	

		El precio total de
		la construcción
		asciende a
S/ 470,000.00	S/ 34,310.00	S/ 504,310.00

Descripción: Detalle de la conformación del precio de transacción asignado a la elaboración de la construcción de las oficinas administrativas basado en la suma de la contraprestación fija y la contraprestación variable, por Elaboración propia, 2017.

Quinto paso: Reconocimiento del ingreso cuando se cumple la obligación de desempeño.

Como señala el párrafo 31 de la NIIF 15, una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias cuando (a medida que) satisfaga una obligación de desempeño mediante la transferencia de los bienes o servicios comprometidos (es decir uno o varios activos) al cliente.

En el presente caso, se establece el reconocimiento de los ingresos a partir del porcentaje de avance de obra, el mismo que se detalla a continuación en el desarrollo del caso.

Para el Primer Año de ejecución de la Obra de Construcción - 2018, se realizaron las siguientes actividades:

1. Para el inicio en la ejecución de las distintas obligaciones de desempeño, el contratista recibe un anticipo por la suma de S/ 143,820.00 más IGV.
2. Se establecieron los servicios de forma independiente y se ejecuta el servicio correspondiente a la elaboración de los planos.
3. El contratista compra materiales para el inicio de la construcción de las oficinas administrativas por un valor total de S/ 48,000.00 más IGV.
4. El contratista paga planillas por los gastos de personal relacionados con la construcción de la obra por S/ 41,000.00 más cargas patronales.
5. Se realizan pagos por gastos diversos vinculados con la construcción de las oficinas administrativas por un valor total de S/ 18,700.00 más IGV.

6. La constructora establece cancelar las deudas contraídas por: Cuotas patronales y retenciones por S/ 9,020.00; remuneraciones por pagar por S/ 35,670.00; impuesto general a las ventas (IGV) por S/ 14,117.00; proveedores por S/ 79,373.00.
7. Se establecen los montos de consumo de los materiales utilizados en la construcción de las oficinas administrativas por un total de S/ 38,000.00.
8. Se asignan y registran los montos de depreciación de los activos fijos por un total de S/ 28,600.00
9. Se determina el avance de obra sobre la base de los costos incurridos, contabilizando los costos de ventas del ejercicio y los ingresos facturados de acuerdo al porcentaje de realización.
10. Se efectúa la cobranza a nuestros clientes de la valorización por avance de obra.

Tabla 12

Detalle de las operaciones del primer año del caso – 2018

DETALLE DE OPERACIONES DE OBRA		S/.
1	Precio total del Contrato de Construcción	470,000.00
	Costos del contrato	363,020.00
	Duración del contrato (años)	3
	Bonificación	34,310.00
2	Anticipo de obra	143,820.00
3	Compra de materiales para la construcción	48,000.00
4	Pago de planillas por los gastos de personal relacionados a la construcción.	41,000.00

5	Se pagan gastos diversos vinculados con la construcción.	18,700.00
6	Cancelan las deudas contraídas de acuerdo al siguiente cuadro:	
	Cuotas patronales y retenciones	9,020.00
	Remuneraciones por pagar	35,670.00
	IGV	14,117.00
	Proveedores	79,373.00

Descripción: El presente cuadro detalla los valores de las actividades desarrolladas, por Elaboración propia, 2017.

La empresa Constructora F&R asociados S.A.A. opta por la integración de la bonificación dentro del precio de la construcción de las oficinas administrativas debido a los parámetros señalados en el paso cuatro (Distribución del precio de la transacción entre las obligaciones de desempeño).

Los cálculos se realizan a partir del reporte por parte del área de ingeniería y construcción quienes detallan los porcentajes de probabilidad de terminar la obra antes del periodo pactado. La constructora asigna el total de la bonificación estimada dentro del valor total de la construcción de las oficinas administrativas. El nuevo precio para la asignación de los ingresos de acuerdo a los periodos de avance de obra se detalla en el siguiente cuadro:

Tabla 13

Detalle de la utilidad estimada de la obra de construcción – 2018

UTILIDAD ESTIMADA DE LA OBRA DE CONSTRUCCIÓN			
Conceptos	Ingresos	Costos	Utilidad
Moneda	S/.	S/.	S/.
1.- Construcción	470,000.00	363,020.00	
2.- Bonificación	34,310.00		
3.- Nuevo Precio	504,310.00	363,020.00	
TOTAL	504,310.00	363,020.00	141,290.00

Descripción: El presente cuadro detalla el valor total del contrato asignándole al precio la estimación variable producto de la prima de desempeño. Se establece la utilidad generada total, por Elaboración propia, 2017.

A continuación, se muestran los cuadros con los cálculos efectuados para el desarrollo del presente caso práctico.

Tabla 14

Detalle de los costos incurridos en obra de construcción - 2018

COSTOS INCURRIDOS EN OBRA DE CONSTRUCCIÓN	
Moneda	S/.
1.- Materias primas	38,000.00
2.- Mano de obra	44,690.00
3.- Costos indirectos	47,300.00
Total	129,990.00

Descripción: El presente cuadro detalla los costos incurridos en la construcción de las oficinas administrativas y que corresponden al primer año de ejecución de la obra, periodo 2018, por Elaboración propia, 2017.

Tabla 15

Detalle de los costos estimados y ejecutados de la obra de construcción – 2018

COSTOS ESTIMADOS Y EJECUTADOS DE LA OBRA DE CONSTRUCCIÓN					
Conceptos	Año 1	Año 2	Año 3	Costos	%
Moneda	S/.	S/.	S/.	S/.	
1.- Costos estimados				363,020.00	100
2.- Costos ejecutados	129,990.00			129,990.00	35.81
3.- Costos sin ejecutar				233,030.00	64.19

Descripción: Detalle del porcentaje asignado de acuerdo a los costos incurridos en la construcción en relación a los costos estimados totales y que corresponden al primer año de ejecución de la obra, periodo 2018, por Elaboración propia, 2017.

Tabla 16

Detalle del reconocimiento de ingresos y costos totales – 2018

RECONOCIMIENTO DE INGRESOS Y COSTOS TOTALES			
Conceptos	Montos estimados de Construcción	% de avance de obra	Montos reconocidos
Moneda	S/.		S/.
1.- Ingresos	504,310.00	35.81	180,593.41
2.- Costos	363,020.00	35.81	129,990.00
3.- Utilidad	141,290.00		50,603.41

Descripción: El presente cuadro detalla el reconocimiento de los ingresos en relación al porcentaje de avance de obra basado en los costos incurridos y que corresponden al primer año de ejecución de la obra, periodo 2018, por Elaboración propia, 2017.

Tabla 17

Detalle del reconocimiento de la utilidad total – 2018

UTILIDAD TOTAL DEL PERIODO 2018			
Conceptos	Montos reconocidos de Construcción	Servicios entregados	Totales
Moneda	S/.	S/.	S/.
1.- Ingresos	180,593.41	9,400.00	189,993.41
2.- Costos	129,990.00	7,000.00	136,990.00
3.- Utilidad	50,603.41	2,400.00	53,003.41

Descripción: Detalle del reconocimiento de los ingresos totales a fin de determinar la utilidad a reconocer correspondiente al primer año de ejecución de la obra, periodo 2018, por Elaboración propia, 2017.

Tabla 18

Detalle del reconocimiento del anticipo – 2018

RECONOCIMIENTO DEL ANTICIPO			
Conceptos	Saldos	% de avance	Ejecutados
Moneda	S/.		S/.
Anticipo	143,820.00	-	9,400.00
	134,420.00	-	134,420.00
Saldo de Anticipo			0.00

Descripción: El presente cuadro detalla los cobros del anticipo de acuerdo a lo ejecutado sobre los servicios brindados y que corresponden al primer año de ejecución de la obra, periodo 2018, por Elaboración propia, 2017.

A continuación, se muestran los cuadros con los asientos contables realizados para el desarrollo del presente caso práctico y que corresponden al primer año del contrato de construcción - 2018.

CODIGO	DENOMINACION	DEBE	HABER
10	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFFECTIVO	70,000.00	
104	Cuentas corrientes en instituciones financieras		
33	INMUEBLES, MAQUINARIA Y EQUIPO	630,000.00	
333	Maquinarias y equipos de explotación		
50	CAPITAL		700,000.00
501	Capital		
00/00/2018 - Por la apertura al inicio del ejercicio			

Descripción: El presente cuadro detalla las cuentas aplicadas para la descripción del asiento contable de apertura y que corresponden al inicio del periodo contable 2018, por Elaboración propia, 2017.

2		
10	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFFECTIVO	169,707.60
104	Cuentas corrientes en instituciones financieras	
12	CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES - TERC.	143,820.00
122	Anticipos de clientes	
40	TRIBUTOS, CONTR. Y APOR. SIST. PENS. PAGAR	25,887.60
401	Gobierno central	
4011	IGV 00/01/2018 - Por el anticipo recibido para la construcción de la obra	

Descripción: El presente cuadro detalla las cuentas aplicadas para el registro del anticipo recibido para los avances de obra, periodo contable 2018, por Elaboración propia, 2017.

3		
63	GASTOS DE SERVICIOS PRESTADOS POR TERC.	7,000.00
638	Servicios prestados por contratistas	
40	TRIBUTOS, CONTR. Y APOR. SIST. PENS. PAGAR	1,260.00
401	Gobierno central	
4011	IGV	
42	CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES – TERC.	8,260.00
421	Facturas, boletas y otros comprobantes por pagar 00/00/2018 - Por los gastos de servicios prestados	
4		
90	COSTOS DE PRODUCCIÓN	7,000.00
901	Costos de producción	
79	CARGAS IMPUTABLES A CTAS. COSTOS Y GASTOS	7,000.00
791	Cargas imputables a la cuenta de gastos y costos 00/00/2018 - Asiento por destino de los servicios prestados	
5		
12	CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES - TERC.	11,092.00
121	Facturas, boletas y otros comprobantes por cobrar	
70	VENTAS	9,400.00
701	Mercaderías	
40	TRIBUTOS, CONTR. Y APOR. SIST. PENS. PAGAR	1,692.00
401	Gobierno central	
4011	IGV 00/00/2018 - Por la facturación efectuada - elaboración de planos	
6		
21	PRODUCTOS TERMINADOS	7,000.00
215	Existencias de servicios terminados	
71	VARIACIÓN DE LA PRODUCCIÓN ALMACENADA	7,000.00
715	Variación de existencias de servicios 00/00/2018 - Por los servicios reconocido en el ejercicio	
7		
69	COSTO DE VENTAS	7,000.00
694	Servicios	
6941	Terceros	
21	PRODUCTOS TERMINADOS	7,000.00

215	Existencias de servicios terminados	
	00/00/2018 - Por el costo de los servicios terminados.	
8		
12	CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES - TERC.	9,400.00
122	Anticipos	
40	TRIBUTOS, CONTR. Y APOR. SIST. PENS. PAGAR	1,692.00
401	Gobierno central	
4011	IGV	
12	CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES - TERC.	11,092.00
121	Facturas, boletas y otros comprobantes por cobrar	
	00/00/2018 - Por las cobranzas efectuadas con anticipo.	

Descripción: El presente cuadro detalla el servicio de elaboración de planos cargado a la contabilidad con su asiento de destino y posterior provisión de la cobranza del servicio, al mismo, detallando su variación en la producción y su costo de ventas. Finalmente se efectúa la cobranza haciéndose efectivo con el anticipo recibido al inicio del ejercicio, periodo contable 2018, por Elaboración propia, 2017.

9		
60	COMPRAS	48,000.00
602	Materias primas	
40	TRIBUTOS, CONTR. Y APOR. SIST. PENS. PAGAR	8,640.00
401	Gobierno central	
4011	IGV	
42	CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES - TERCEROS	56,640.00
421	Facturas, boletas y otros comprobantes por pagar	
	00/00/2018 - Por las compras de los materiales de la construcción	
10		
24	MATERIAS PRIMAS	48,000.00
241	Materias primas para productos manufacturados	
61	VARIACION DE EXISTENCIAS	48,000.00
612	Materias primas	
	00/00/2018 - Por el destino de las compras de materia prima.	

Descripción: El presente cuadro detalla el registro contable de la compra de materiales a usar en la construcción de las oficinas administrativas (uso de las cuentas de Compras, tributos, cuentas por pagar; además de las cuentas que muestran la variación de existencias, cuentas de materia prima y variación de existencias). La presente compra de materiales se señala en el punto tres (03) del planteamiento del caso práctico para el periodo contable 2018, por Elaboración propia, 2017.

11		
62	GASTOS DE PERSONAL, DIRECTORES Y GERENTES	44,690.00
621	Remuneraciones	41,000.00
627	Seguridad y previsión social	3,690.00
40	TRIBUTOS, CONTR. Y APOR. SIST. PENS. PAGAR	9,020.00
401	Gobierno central	
41	REMUNERACIONES Y PARTICIPACIONES POR PAGAR	35,670.00
411	Remuneraciones por pagar	
00/00/2018 - Por las planillas de los trabajadores destinados a la construcción de la obra.		
12		
90	COSTOS DE PRODUCCIÓN	44,690.00
901	Costos de producción	
79	CARGAS IMPUTABLES A CUENTAS DE COSTOS Y GASTOS	44,690.00
791	Cargas imputables a la cuenta de gastos y costos	
00/00/2018 - Asiento por destino de las planillas destinados a la Construcción.		

Descripción: El presente cuadro detalla el registro contable del pago de planillas de los trabajadores de construcción (uso de las cuentas de Gastos de personal, tributos, remuneraciones y participaciones por pagar; además de las cuentas que muestran el destino del gasto, Costos de producción y cuenta de cargas imputables a cuentas de costos y gastos). La presente operación de pago de planillas de personal relacionado con la construcción se encuentra señalada en el punto cuatro (04) del planteamiento del caso práctico para el periodo contable 2018, por Elaboración propia, 2017.

13		
63	GASTOS DE SERVICIOS PRESTADOS POR TERCEROS	18,700.00
631	Transporte, correos y gastos de viaje	

40	TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR	3,366.00
401	Gobierno central	
4011	IGV	
42	CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES - TERCEROS	22,066.00
421	Facturas, boletas y otros comprobantes por pagar	
	<i>00/00/2018 - Por los gastos de servicios diversos.</i>	
14		
90	COSTOS DE PRODUCCIÓN	18,700.00
901	Costos de producción	
79	CARGAS IMPUTABLES A CUENTAS DE COSTOS Y GASTOS	18,700.00
791	Cargas imputables a la cuenta de gastos y costos	
	<i>00/00/2018 - Asiento por destino de los gastos de servicios diversos.</i>	

Descripción: El presente cuadro detalla el registro contable de pagos diversos relacionados con la construcción de las oficinas administrativas. La presente operación de pago diversos relacionados a la construcción se encuentra detallada en el punto cinco (05) del planteamiento del caso práctico para el periodo contable 2018, por Elaboración propia, 2017.

15		
40	TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR	23,137.00
401	Gobierno central	
41	REMUNERACIONES Y PARTICIPACIONES POR PAGAR	35,670.00
411	Remuneraciones por pagar	
42	CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES - TERCEROS	79,373.00
421	Facturas, boletas y otros comprobantes por pagar	
10	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFFECTIVO	138,180.00
104	Cuentas corrientes en instituciones financieras	
	<i>00/00/2018 - Por la cancelación de las deudas incluye IGV y cuotas Patronales.</i>	

Descripción: El presente cuadro detalla el registro contable de la cancelación de deudas relacionadas con la construcción de las oficinas administrativas. La presente operación se encuentra detallada en el punto seis (06) del planteamiento del caso práctico para el periodo contable 2018, por Elaboración propia, 2017.

16		
61	VARIACION DE EXISTENCIAS	38,000.00
612	Materias primas	
24	MATERIAS PRIMAS	38,000.00
241	Materias primas para productos manufacturados <i>00/00/2018 - Por el envío de los materiales a la construcción.</i>	
17		
90	COSTOS DE PRODUCCIÓN	38,000.00
901	Costos de producción	
79	CARGAS IMPUTABLES A CUENTAS DE COSTOS Y GASTOS	38,000.00
791	Cargas imputables a la cuenta de gastos y costos <i>00/00/2018 - Asiento por destino de los materiales utilizados.</i>	

Descripción: El presente cuadro detalla el registro contable de los materiales utilizados en la construcción. La presente operación se encuentra detallada en el punto siete del planteamiento del caso práctico para el periodo 2018, por Elaboración propia, 2017.

18		
68	VALUACIÓN Y DETERIORO DE ACTIVOS Y PROVISIONES	28,600.00
681	Depreciación	
39	DEPRECIACIÓN, AMORTIZ. Y AGOTAMIENTO ACUM.	28,600.00
391	Depreciación acumulada <i>00/00/2018 - Por las provisiones para depreciación del ejercicio.</i>	
19		
90	COSTOS DE PRODUCCIÓN	28,600.00
901	Costos de producción	
79	CARGAS IMPUTABLES A CUENTAS DE COSTOS Y GASTOS	28,600.00
791	Cargas imputables a la cuenta de gastos y costos <i>00/00/2018 - Cargado al costo de la construcción.</i>	

Descripción: El presente cuadro detalla el registro contable de la depreciación de los activos fijos. La presente operación se encuentra detallada en el punto ocho del planteamiento del caso práctico para el periodo 2018, por Elaboración propia, 2017.

20		
21	PRODUCTOS TERMINADOS	129,990.00
214	Productos inmuebles	
71	VARIACIÓN DE LA PRODUCCIÓN ALMACENADA	129,990.00
711	Variación de productos terminados	
<i>00/00/2018 - Por la construcción reconocida en el ejercicio</i>		
21		
69	COSTOS DE VENTAS	129,990.00
692	Productos terminados	
21	PRODUCTOS TERMINADOS	129,990.00
214	Productos inmuebles	
<i>00/00/2018 - Por el costo de ventas aplicado en el ejercicio por el avance de lo construido a la fecha</i>		

Descripción: El presente cuadro detalla el registro contable de los costos incurridos hasta el periodo 2018 como avance de obra. La presente operación se encuentra detallada en el punto nueve del planteamiento del caso práctico para el periodo 2018, por Elaboración propia, 2017.

22		
12	CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES - TERC.	198,602.26
121	Facturas, boletas y otros comprobantes por cobrar	
70	VENTAS	168,307.00
701	Mercaderías	
40	TRIBUTOS, CONTR. Y APOR. SIST. PENS. PAGAR	30,295.26
401	Gobierno central	
4011	IGV	
<i>00/00/2018 - Por la facturación efectuada en el ejercicio.</i>		
23		
49	PASIVO DIFERIDO	12,286.41
496	Ingresos diferidos	
70	VENTAS	12,286.41
7011	Bonificación	
<i>00/00/2018 - Por el reconocimiento del diferido.</i>		

Descripción: El presente cuadro detalla el registro contable de la cobranza del avance de obra y el registro contable del monto reconocido como diferido producto de la bonificación periodo 2018, por Elaboración propia, 2017.

24		
12	CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES - TERC.	134,420.00
122	Anticipos	
40	TRIBUTOS, CONTR. Y APOR. SIST. PENS. PAGAR	24,195.60
401	Gobierno central	
4011	IGV	
12	CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES - TERC.	158,615.60
121	Facturas, boletas y otros comprobantes por cobrar	
<i>00/00/2018 - Por las cobranzas y cancelación del anticipo.</i>		

Descripción: El presente cuadro muestra parte del cobro de la referida cuenta por cobrar haciendo uso del anticipo aún disponible, por Elaboración propia, 2017.

25		
10	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFFECTIVO	39,986.66
104	Cuentas corrientes en instituciones financieras	
12	CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES - TERC.	39,986.66
121	Facturas, boletas y otros comprobantes por cobrar	
<i>00/00/2018 - Por las cobranzas efectuadas</i>		

Descripción: El presente cuadro detalla el registro contable de la cobranza resultante del saldo posterior a la cobranza efectiva con el anticipo dentro del periodo 2018., por Elaboración propia, 2017.

CONSTRUCTORA F&R ASOCIADOS S.A.A.

Estado de Situación Financiera

Al 31 de diciembre del 2018

Cuentas			Saldos		Transferencias		Balance		Por Naturaleza		Por Función	
	Debe	Haber	Debe	Haber	Debe	Haber	Activo	Pasivo	Gastos	Ingresos	Gastos	Ingresos
10.- Efectivo y equivalente efectivo	279,694.26	138,180.00	141,514.26	-	-	-	141,514.26	-	-	-	-	-
121.- Cuentas por cobrar comer. Terc	209,694.26	209,694.26	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
122.- Anticipos	143,820.00	143,820.00	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
21.- Productos terminados	136,990.00	136,990.00	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
24.- Materias primas	48,000.00	38,000.00	10,000.00	-	-	-	10,000.00	-	-	-	-	-
33.- Inmuebles, maquinaria y equipo	630,000.00	-	630,000.00	-	-	-	630,000.00	-	-	-	-	-
39.- Depreciación, amortiz. Acumula.	-	28,600.00	-	28,600.00	-	-	-	28,600.00	-	-	-	-
40.- Tributos, contrapr. aport. pagar	62,290.60	66,894.86	-	4,604.26	-	-	-	4,604.26	-	-	-	-
41.- Remuneraciones y partic. pagar	35,670.00	35,670.00	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
42.- Cuentas por pagar comer. Terc	79,373.00	86,966.00	-	7,593.00	-	-	-	7,593.00	-	-	-	-
49.- Pasivo diferido	12,286.41	-	12,286.41	-	-	-	12,286.41	-	-	-	-	-
50.- Capital	-	700,000.00	-	700,000.00	-	-	-	700,000.00	-	-	-	-
60.- Compras	48,000.00	-	48,000.00	-	-	-	-	-	48,000.00	-	-	-
61.- Variación de existencias	38,000.00	48,000.00	-	10,000.00	136,990.00	-	-	-	126,990.00	-	-	-
62.- Gastos personal, direct. y gerent.	44,690.00	-	44,690.00	-	-	-	-	-	44,690.00	-	-	-
63.- Gastos de servicios prest. Terc	25,700.00	-	25,700.00	-	-	-	-	-	25,700.00	-	-	-
68.- Valuación y deter. Activos y pro.	28,600.00	-	28,600.00	-	-	-	-	-	28,600.00	-	-	-
69.- Costo de ventas	136,990.00	-	136,990.00	-	-	136,990.00	-	-	-	-	136,990.00	-
70.- Ventas	-	189,993.41	-	189,993.41	-	-	-	-	-	189,993.41	-	189,993.41
71.- Variación de producción almac.	-	136,990.00	-	136,990.00	-	-	-	-	-	136,990.00	-	-
79.- Cargas imp. a ctas de cost. gasto	-	136,990.00	-	136,990.00	136,990.00	-	-	-	-	-	-	-
90.- Costos de producción	136,990.00	-	136,990.00	-	-	136,990.00	-	-	-	-	-	-
Subtotal	2,096,788.53	2,096,788.53	1,214,770.67	1,214,770.67	273,980.00	273,980.00	793,800.67	740,797.26	273,980.00	326,983.41	136,990.00	189,993.41
Ganancias / Perdas								53,003.41	53,003.41	-	53,003.41	-
TOTAL							793,800.67	793,800.67	326,983.41	326,983.41	189,993.41	189,993.41

Descripción: El presente cuadro detalla el Balance General de la empresa Constructora F&R Asociados S.A.A., al cierre del periodo 2018 mostrando los resultados del referido periodo, por Elaboración propia, 2017.

CONSTRUCTORA F&R ASOCIADOS S.A.A.			
Estado de Situación Financiera			
Al 31 de diciembre del 2018			
ACTIVO	S/.	PASIVO Y PATRIMONIO	S/.
Activo corriente		Pasivo corriente	
Efectivo y equivalente de efectivo	141,514.26	Cuentas por pagar comerc. Terc.	7,593.00
Cuentas por cobrar comerciales	-	Otras cuentas por pagar	4,604.26
Otras cuentas por cobrar	-	Pasivo diferido	-12,286.41
Existencias	10,000.00	Total pasivo corriente	-89.15
Total activo corriente	151,514.26	Pasivo no corriente	
		Anticipos recibidos	-
Activo no corriente		Total pasivo no corriente	-
Propiedad, planta y equipo (neto)	601,400.00	Patrimonio	
Total activo no corriente	601,400.00	Capital	700,000.00
		Resultados del ejercicio	53,003.41
Total activo	752,914.26	Total patrimonio	753,003.41
		Total pasivo y patrimonio	752,914.26

Descripción: Detalle del Estado de Situación Financiera de la empresa Constructora F&R Asociados S.A.A., al cierre del periodo 2018, por Elaboración propia, 2017.

CONSTRUCTORA F&R ASOCIADOS S.A.A.	
Estado de Resultado Integral	
(Por Función)	
Por el periodo 2018	
	S/.
Ventas	189,993.41
Costos de ventas	(136,990.00)
Resultado del ejercicio	53,003.41

Descripción: Detalle del Estado de Resultados Integrales por Función de la empresa Constructora F&R Asociados, al cierre del periodo 2018, por Elaboración propia, 2017.

CONSTRUCTORA F&R ASOCIADOS S.A.A.

Estado de Resultado Integral (Por Naturaleza) Por el periodo 2018		
		S/.
Ventas		189,993.41
Producción almacenada (o des almacenada)		136,990.00
Total Producción		326,983.41
Consumo		
Compras	48,000.00	
Variación de existencias	126,990.00	174,990.00
Servicios prestados por terceros		25,700.00
Valor agregado		126,293.41
Gasto de personal		44,690.00
Excedente (o insuficiencia) Bruto de explotación		81,603.41
Estimaciones y provisiones del ejercicio		28,600.00
Resultado del ejercicio		53,003.41

Descripción: Detalle del Estado de Resultados Integrales por Naturaleza de la empresa Constructora F&R Asociados, al cierre del periodo 2018, por Elaboración propia, 2017.

Comentarios: Primer Año 2018 bajo NIIF 15

La ejecución del contrato bajo NIIF 15 para el presente caso práctico da como resultados un aumento en los ingresos producto de la separación de las obligaciones de desempeño. Los servicios comprendidos en el contrato y que son tratados de manera independiente son servicios que fueron ejecutados en el primer ejercicio contable (2018) para lo que, de acuerdo a lo que estipula la referida norma, los ingresos procedentes de dichos servicios, ya ejecutados, deben ser reconocidos en el periodo en que se entregaron (Elaboración de planos).

El aumento en los ingresos también se refleja producto de la asignación de la contraprestación variable (bonificación de desempeño), la cual fue considerada dentro del precio de la obra desde el inicio de la ejecución de la construcción. Esta asignación es tomada dentro del precio de la obra en función al reporte dado por el área de ingeniería quienes evaluaron y establecieron los cálculos para la designación de los porcentajes para el monto de bonificación de desempeño.

Otro ingreso considerado fue el porcentaje de avance de la construcción de las oficinas administrativas en función de la base de los costos incurridos, los mismos que se aplicaron en forma proporcional a los costos estimados y a los ingresos totales considerados en el contrato.

De acuerdo al desarrollo, se ha determinado que los costos incurridos a la fecha fueron del 35.81%, quedando por construir en los siguientes dos años el 64.19% de la obra.

A continuación, se procede a detallar las actividades realizadas en el segundo año de ejecución de la Obra de Construcción – 2019:

1. El contratista realiza la compra de materiales para la construcción de las oficinas administrativas por un total de S/ 27,200.00 más IGV.
2. El contratista realiza el pago de planillas por gastos de personal relacionados con la construcción por un total de S/ 38,000.00 más cargas patronales.
3. Se realizan pagos de gastos diversos vinculados con la construcción de la obra por un total de S/ 26,000.00 más IGV.
4. Se cancelan las deudas contraídas por: Cuotas patronales y retenciones por S/ 8,360.00; remuneraciones por pagar por S/ 33,060.00; impuesto general a las ventas (IGV) por S/ 18,914.50; proveedores por S/ 63,308.00.
5. Se realiza el cálculo de materiales consumidos en la construcción de la obra por un total de S/ 29,000.00.
6. Se registra la depreciación de los activos fijos por un total de S/ 28,600.00 cargando el total al costo de la obra.
7. Se determina el avance de obra sobre la base de los costos incurridos, contabilizando los costos de ventas del ejercicio y los ingresos facturados.
8. Se efectúa la cobranza a nuestro cliente de la valorización por avance de obra.

Tabla 19

Detalle de las operaciones del segundo año – 2019

DETALLE DE OPERACIONES DE OBRA		S/.
1	Compra de materiales para la construcción.	27,200.00
2	Pago de planillas por los gastos de personal relacionados a la construcción.	38,000.00
3	Se pagan gastos diversos vinculados con la construcción.	26,000.00
4	Cancelan las deudas contraídas de acuerdo al siguiente cuadro:	
	• Cuotas patronales y retenciones	8,360.00
	• Remuneraciones por pagar	33,060.00
	• IGV	18,914.50
	• Proveedores	63,308.00

Descripción: El presente cuadro detalla los valores de las actividades desarrolladas en el segundo año de actividades periodo 2019, por Elaboración propia, 2017.

Tabla 20

Detalle de los costos incurridos en obra de construcción – 2019

COSTOS INCURRIDOS EN OBRA DE CONSTRUCCIÓN	
Moneda	S/.
1.- Materias primas	29,000.00
2.- Mano de obra	41,420.00
3.- Costos indirectos	54,600.00
Total	125,020.00

Descripción: Detalle de los costos incurridos en la construcción y que corresponden al segundo año de ejecución de la obra, periodo 2019, por Elaboración propia, 2017.

A continuación, se muestran los cuadros con los cálculos efectuados para el desarrollo del periodo 2019.

Tabla 21

Detalle de los costos estimados y ejecutados de la obra de construcción - 2019

COSTOS ESTIMADOS Y EJECUTADOS DE LA OBRA DE CONSTRUCCIÓN
--

Conceptos	Año 1	Año 2	Año 3	Costos	%
Moneda	S/.	S/.	S/.	S/.	
1.- Costos estimados				363,020.00	100
2.- Costos ejecutados	129,990.00	125,020.00		255,010.00	70.25
3.- Costos sin ejecutar				108,010.00	29.75

Descripción: Detalle del porcentaje asignado de acuerdo a los costos incurridos en la obra en relación a los costos estimados totales, periodo 2019, por Elaboración propia, 2017.

Tabla 22

Detalle del reconocimiento de ingresos y costos totales – 2019

RECONOCIMIENTO DE INGRESOS Y COSTOS TOTALES			
Conceptos	Montos estimados de Construcción	% de avance de obra	Montos reconocidos de Construcción
Moneda	S/.		S/.
1.- Ingresos	504,310.00	70.25	354,277.78
2.- Costos	363,020.00	70.25	255,010.00
3.- Utilidad	141,290.00		99,267.78

Descripción: Detalle del reconocimiento de ingresos en relación al porcentaje de avance de obra basado en los costos incurridos, periodo 2019, por Elaboración propia, 2017.

Tabla 23

Detalle del reconocimiento de la utilidad del segundo año – 2019

UTILIDAD 2019			
Conceptos	Ingresos	Costos	Utilidad
Moneda	S/.	S/.	S/.
Acumulado	354,277.78	255,010.00	99,267.78
2018	180,593.41	129,990.00	50,603.41
2019	173,684.36	125,020.00	48,664.36

Descripción: Detalle de los ingresos y los costos del periodo a fin de determinar la utilidad a reconocer, periodo 2019, por Elaboración propia, 2017.

A continuación, se muestran los cuadros con los asientos contables realizados para el desarrollo del presente caso práctico y que corresponden al segundo año del contrato de construcción - 2019.

CODIGO	DENOMINACION	DEBE	HABER
10	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFFECTIVO	141,514.26	
104	Cuentas corrientes en instituciones financieras		
12	CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES - TERC.	-	-
121	Facturas, boletas y otros comprobantes por cobrar		
24	MATERIAS PRIMAS	10,000.00	
241	Materias primas para productos manufacturados		
33	INMUEBLES, MAQUINARIA Y EQUIPO	630,000.00	
333	Maquinarias y equipos de explotación		
49	PASIVO DIFERIDO	12,286.41	
496	Ingreso diferido		
39	DEPRECIACIÓN, AMORTIZ. AGOTAMIENTO ACUM.		28,600.00
391	Depreciación acumulada		
40	TRIBUTOS, CONTR. Y APOR. SIST. PENS. PAGAR		4,604.26
401	Gobierno central		
42	CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES - TERCEROS		7,593.00
421	Facturas, boletas y otros comprobantes por pagar		
50	CAPITAL		700,000.00
501	Capital		
59	RESULTADOS ACUMULADOS		53,003.41
591	Utilidades no distribuidas		
	00/01/2019 - Por la apertura al inicio del ejercicio	793,800.67	793,800.67

Descripción: Detalle de las cuentas aplicadas para la descripción del asiento de apertura y que corresponden al inicio del periodo contable 2019. Los montos son tomados del Estado de Situación Financiera al cierre del periodo 2018, por Elaboración propia, 2017.

2			
60	COMPRAS	27,200.00	
602	Materias primas		
40	TRIBUTOS, CONTR. Y APOR. SIST. PENS. PAGAR	4,896.00	
401	Gobierno central		
4011	IGV		
42	CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES - TERCEROS		32,096.00
421	Facturas, boletas y otros comprobantes por pagar		
	00/00/2019 - Por las compras de los materiales de construcción.		
3			
24	MATERIAS PRIMAS	27,200.00	
241	Materias primas para productos manufacturados		
61	VARIACION DE EXISTENCIAS		27,200.00
612	Materias primas		
	00/00/2019 - Por el destino de las compras de materia prima.		

Descripción: Detalle del registro contable de la compra de materiales a usar en la construcción de las oficinas administrativas. La compra de materiales se señala en el punto uno del planteamiento del caso práctico para el periodo contable 2019, por Elaboración propia, 2017.

4		
62	GASTOS DE PERSONAL, DIRECTORES Y GERENTES	41,420.00
621	Remuneraciones	38,000.00
627	Seguridad y previsión social	3,420.00
40	TRIBUTOS, CONTR. Y APOR. SIST. PENS. PAGAR	8,360.00
401	Gobierno central	
41	REMUNERACIONES Y PARTICIPACIONES POR PAGAR	33,060.00
411	Remuneraciones por pagar <i>00/00/2019 - Por las planillas de los trabajadores destinados a la construcción de la obra.</i>	
5		
90	COSTOS DE PRODUCCIÓN	41,420.00
901	Costos de producción	
79	CARGAS IMPUTABLES A CUENTAS DE COSTOS Y GASTOS	41,420.00
791	Cargas imputables a la cuenta de gastos y costos <i>00/00/2019 - Asiento por destino de las planillas destinados a la construcción</i>	

Descripción: El presente cuadro detalla el registro contable del pago de planillas de los trabajadores de construcción (uso de las cuentas de Gastos de personal, tributos, remuneraciones y participaciones por pagar; además de las cuentas que muestran el destino del gasto, Costos de producción y cuenta de cargas imputables a cuentas de costos y gastos). La presente operación de pago de planillas de personal relacionado con la construcción se encuentra señalada en el punto dos del planteamiento del caso práctico para el periodo contable 2019, por Elaboración propia, 2017.

6		
63	GASTOS DE SERVICIOS PRESTADOS POR TERCEROS	26,000.00
631	Transporte, correos y gastos de viaje	
40	TRIBUTOS, CONTR. Y APOR. SIST. PENS. PAGAR	4,680.00
401	Gobierno central	
4011	IGV	
42	CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES - TERCEROS	30,680.00
421	Facturas, boletas y otros comprobantes por pagar <i>00/00/2019 - Por los gastos de servicios diversos</i>	
7		
90	COSTOS DE PRODUCCIÓN	26,000.00
901	Costos de producción	
79	CARGAS IMPUTABLES A CUENTAS DE COSTOS Y GASTOS	26,000.00
791	Cargas imputables a la cuenta de gastos y costos <i>00/00/2019 - Asiento por destino de los gastos de servicios diversos</i>	

Descripción: El presente cuadro detalla el registro contable de los pagos diversos relacionados con la construcción. La operación de pago diversos se encuentra detallada

en el punto tres del planteamiento del caso práctico del periodo contable 2019, por Elaboración propia, 2017.

8		
40	TRIBUTOS, CONTR. Y APOR. SIST. PENS. PAGAR	27,274.50
401	Gobierno central	
41	REMUNERACIONES Y PARTICIPACIONES POR PAGAR	33,060.00
411	Remuneraciones por pagar	
42	CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES - TERCEROS	63,308.00
421	Facturas, boletas y otros comprobantes por pagar	
10	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFFECTIVO	123,642.50
104	Cuentas corrientes en instituciones financieras	
<i>00/00/2019 - Por la cancelación de las deudas incluye IGV y cuotas</i>		

Descripción: Detalle del registro contable de la cancelación de deudas relacionadas con la construcción. La operación se encuentra detallada en el punto cuatro del planteamiento del caso práctico del periodo contable 2019, por Elaboración propia, 2017.

9		
61	VARIACION DE EXISTENCIAS	29,000.00
612	Materias primas	
24	MATERIAS PRIMAS	29,000.00
241	Materias primas para productos manufacturados	
<i>00/00/2019 - Por el envío de los materiales a la construcción</i>		
10		
90	COSTOS DE PRODUCCIÓN	29,000.00
901	Costos de producción	
79	CARGAS IMPUTABLES A CUENTAS DE COSTOS Y GASTOS	29,000.00
791	Cargas imputables a la cuenta de gastos y costos	
<i>00/00/2019 - Asiento por destino de los materiales utilizados</i>		

Descripción: El presente cuadro detalla el registro contable de los materiales utilizados en la construcción de las oficinas administrativas hasta el cierre del ejercicio. La presente operación se encuentra detallada en el punto cinco del caso práctico para el periodo contable 2019, por Elaboración propia, 2017.

11		
68	VALUACIÓN Y DETERIORO DE ACTIVOS Y PROVISIONES	28,600.00
681	Depreciación	
39	DEPRECIACIÓN, AMORTIZ. Y AGOTAMIENTO ACUM.	28,600.00
391	Depreciación acumulada	
<i>00/00/2019 - Por las provisiones para depreciación del ejercicio</i>		
12		
90	COSTOS DE PRODUCCIÓN	28,600.00
901	Costos de producción	

79	CARGAS IMPUTABLES A CUENTAS DE COSTOS Y GASTOS	28,600.00
791	Cargas imputables a la cuenta de gastos y costos <i>00/00/2019 - Por el destino de la depreciación cargado al costo de la construcción</i>	

Descripción: Detalle del registro contable de la depreciación de los activos fijos designados para la construcción. La presente operación se encuentra detallada en el punto seis del caso práctico para el periodo contable 2019, por Elaboración propia, 2017.

13		
21	PRODUCTOS TERMINADOS	125,020.00
214	Productos inmuebles	
71	VARIACIÓN DE LA PRODUCCIÓN ALMACENADA	125,020.00
711	Variación de productos terminados <i>00/00/2019 - Por la construcción reconocida en el ejercicio</i>	
14		
69	COSTOS DE VENTAS	125,020.00
692	Productos terminados	
21	PRODUCTOS TERMINADOS	125,020.00
214	Productos inmuebles <i>00/00/2019 - Por el costo de ventas aplicado en el ejercicio por el avance de lo construido a la fecha</i>	

Descripción: Detalle del registro contable de los costos incurridos como avance de obra. La presente operación se encuentra detallada en el punto siete del planteamiento del caso práctico para el periodo contable 2019, por Elaboración propia, 2017.

15		
12	CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES - TERC.	191,004.24
121	Facturas, boletas y otros comprobantes por cobrar	
70	VENTAS	161,868.00
701	Mercaderías	
40	TRIBUTOS, CONTR. Y APOR. SIST. PENS. PAGAR	29,136.24
401	Gobierno central	
4011	IGV <i>00/00/2019 - Por la facturación efectuada en el ejercicio.</i>	

Descripción: El presente cuadro detalla el registro contable de la cobranza del avance de obra del periodo 2019, por Elaboración propia, 2017.

16		
49	PASIVO DIFERIDO	11,816.36
496	Ingresos diferidos	
70	VENTAS	11,816.36
7011	Bonificación <i>00/00/2019 - Por el reconocimiento del diferido.</i>	

Descripción: El presente cuadro detalla el registro contable del monto reconocido como diferido producto de la bonificación periodo 2019, por Elaboración propia, 2017.

17		
10	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFFECTIVO	191,004.24
104	Cuentas corrientes en instituciones financieras	
12	CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES - TERC.	191,004.24
121	Facturas, boletas y otros comprobantes por cobrar	
	<i>00/00/2019 - Por las cobranzas efectuadas.</i>	

Descripción: El presente cuadro detalla el registro contable de la cobranza resultante de las valorizaciones por avance de obra por el periodo 2019, por Elaboración propia, 2017.

CONSTRUCTORA F&R ASOCIADOS S.A.A.

Estado de Situación Financiera

Al 31 de diciembre del 2019

Cuentas			Saldos		Transferencias		Balance		Por Naturaleza		Por Función	
	Debe	Haber	Debe	Haber	Debe	Haber	Activo	Pasivo	Gastos	Ingresos	Gastos	Ingresos
10.- Efectivo y equivalente efectivo	332,518.50	123,642.50	208,876.00	-	-	-	208,876.00	-	-	-	-	-
121.- Cuentas por cobrar comer. Terc	191,004.24	191,004.24	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
122.- Anticipos	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
21.- Productos terminados	125,020.00	125,020.00	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
24.- Materias primas	37,200.00	29,000.00	8,200.00	-	-	-	8,200.00	-	-	-	-	-
33.- Inmuebles, maquinaria y equipo	630,000.00	-	630,000.00	-	-	-	630,000.00	-	-	-	-	-
39.- Depreciación, amortiz. Acumula.	-	57,200.00	-	57,200.00	-	-	-	57,200.00	-	-	-	-
40.- Tributos, contrapr. aport. pagar	36,850.50	42,100.50	-	5,250.00	-	-	-	5,250.00	-	-	-	-
41.- Remuneraciones y partic. pagar	33,060.00	33,060.00	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
42.- Cuentas por pagar comer. Terc	63,308.00	70,369.00	-	7,061.00	-	-	-	7,061.00	-	-	-	-
49.- Pasivo diferido	24,102.78	-	24,102.78	-	-	-	24,102.78	-	-	-	-	-
50.- Capital	-	700,000.00	-	700,000.00	-	-	-	700,000.00	-	-	-	-
59.- Resultados acumulados	-	53,003.41	-	53,003.41	-	-	-	53,003.41	-	-	-	-
60.- Compras	27,200.00	-	27,200.00	-	-	-	-	-	27,200.00	-	-	-
61.- Variación de existencias	29,000.00	27,200.00	1,800.00	-	125,020.00	-	-	-	126,820.00	-	-	-
62.- Gastos personal, direct. y gerent.	41,420.00	-	41,420.00	-	-	-	-	-	41,420.00	-	-	-
63.- Gastos de servicios prest. Terc	26,000.00	-	26,000.00	-	-	-	-	-	26,000.00	-	-	-
68.- Valuación y deter. Activos y pro.	28,600.00	-	28,600.00	-	-	-	-	-	28,600.00	-	-	-
69.- Costo de ventas	125,020.00	-	125,020.00	-	-	125,020.00	-	-	-	-	125,020.00	-
70.- Ventas	-	173,684.36	-	173,684.36	-	-	-	-	-	173,684.36	-	173,684.36
71.- Variación de producción almac.	-	125,020.00	-	125,020.00	-	-	-	-	-	125,020.00	-	-
79.- Cargas imp. a ctas de cost. gasto	-	125,020.00	-	125,020.00	125,020.00	-	-	-	-	-	-	-
90.- Costos de producción	125,020.00	-	125,020.00	-	-	125,020.00	-	-	-	-	-	-
Subtotal	1,875,324.02	1,875,324.02	1,246,238.78	1,246,238.78	250,040.00	250,040.00	871,178.78	822,514.41	250,040.00	298,704.36	125,020.00	173,684.36
Ganancias / Perdidas							-	48,664.36	48,664.36	-	48,664.36	-
TOTAL							871,178.78	871,178.78	298,704.36	298,704.36	173,684.36	173,684.36

Descripción: El presente cuadro detalla el Balance General de la empresa Constructora F&R Asociados S.A.A., al cierre del periodo 2019 mostrando los resultados del referido periodo, por Elaboración propia, 2017.

CONSTRUCTORA F&R ASOCIADOS S.A.A.			
Estado de Situación Financiera			
Al 31 de diciembre del 2019			
ACTIVO	S/.	PASIVO Y PATRIMONIO	S/.
Activo corriente		Pasivo corriente	
Efectivo y equivalente de efectivo	208,876.00	Cuentas por pagar comerc. Terc.	7,061.00
Cuentas por cobrar comerciales	-	Otras cuentas por pagar	5,250.00
Otras cuentas por cobrar	-	Pasivo diferido	-24,102.78
Existencias	8,200.00	Total pasivo corriente	-11,791.78
Total activo corriente	217,076.00	Pasivo no corriente	
		Anticipos recibidos	-
Activo no corriente		Total pasivo no corriente	-
Propiedad, planta y equipo (neto)	572,800.00	Patrimonio	
Total activo no corriente	572,800.00	Capital	700,000.00
		Resultados del ejercicio	48,664.36
		Resultados acumulados	53,003.41
Total activo	789,876.00	Total patrimonio	801,667.78
		Total pasivo y patrimonio	789,876.00

Descripción: Detalle del Estado de Situación Financiera de la empresa Constructora F&R Asociados S.A.A., al cierre del periodo 2019, por Elaboración propia, 2017.

CONSTRUCTORA F&R ASOCIADOS S.A.A.	
Estado de Resultado Integral	
(Por Función)	
Por el periodo 2019	
	S/.
Ventas	173,684.36
Costos de ventas	(125,020.00)
Resultado del ejercicio	48,664.36

Descripción: Detalle del Estado de Resultados Integrales por Función de la Constructora F&R Asociados S.A.A., al cierre del periodo 2019, por Elaboración propia, 2017.

CONSTRUCTORA F&R ASOCIADOS S.A.A.		
Estado de Resultado Integral		
(Por Naturaleza)		
Por el periodo 2019		
		S/.
Ventas		173,684.36
Producción almacenada (o des almacenada)		125,020.00
Total Producción		298,704.36
Consumo		
Compras	27,200.00	
Variación de existencias	126,820.00	154,020.00
Servicios prestados por terceros		26,000.00
Valor agregado		118,684.36
Gasto de personal		41,420.00
Excedente (o insuficiencia) Bruto de explotación		77,264.36
Estimaciones y provisiones del ejercicio		28,600.00
Resultado del ejercicio		48,664.36

Descripción: Detalle del Estado de Resultados Integrales por Naturaleza de la Constructora F&R Asociados al cierre del periodo 2019, por Elaboración propia, 2017.

Comentarios: Segundo Año 2019 bajo NIIF 15

Las actividades realizadas en el segundo año de ejecución de la obra de construcción de las oficinas administrativas dan como resultado una disminución en la utilidad, ello en comparación con el periodo anterior 2018. La disminución en la utilidad responde al avance de obra en donde se efectúa el reconocimiento de los ingresos únicamente sobre los valores de avance de obra, esto último en base al porcentaje de los costos ejecutados a la fecha de cierre contable. A diferencia del periodo predecesor (2018) en donde se mostraba el reconocimiento de ingresos en función a los servicios ya ejecutados y entregados siguiendo lo señalado en la Norma Internacional de Información Financiera – NIIF15.

Cabe resaltar que, al igual que el periodo 2018, se mantiene el reconocimiento de la bonificación integrado al valor del contrato de construcción de las oficinas administrativas, ello en correlación a los cálculos y proyecciones del área de ingeniería quienes ven altamente probable la culminación de la obra en los meses previos a la fecha

limite mostrada en el contrato y que es considerada para la obtención de la bonificación. No se presenta rectificaciones ni contingencias sobre dichas estimaciones.

Para el periodo 2019 los resultados se han determinado sobre la base de los costos incurridos en forma proporcional a los costos estimados y a los ingresos totales considerados en el contrato de construcción.

De acuerdo al desarrollo de las operaciones de construcción de las oficinas administrativas, en el segundo ejercicio 2019, el acumulado de avance total de la obra fue del 70.25%, quedando por ejecutar el 29.75% para el término y entrega de la obra de construcción.

A continuación, se procede a detallar las actividades realizadas en el tercer año de ejecución de la construcción de las oficinas administrativas – 2020:

El contratista efectúa la compra de materiales para la construcción por monto total de S/ 40,000.00 más IGV.

El contratista paga planillas por los gastos de personal relacionados con la construcción de la obra por S/ 29,000.00 más cargas patronales.

Se han pagado gastos diversos vinculados con la construcción de la obra por S/ 20,200 más IGV.

Se cancelan las deudas contraídas por: Cuotas patronales y retenciones por S/ 6,380.00; remuneraciones por pagar por S/ 25,230.00; impuesto general a las ventas (IGV) por S/ 16,468.25; proveedores por S/ 71,638.00.

Se consumen material es en la construcción de la obra por S/ 48,200.00.

Se registra la depreciación de los activos fijos por S/ 8,000, cargando el total al costo de la obra.

Se determina el avance de obra sobre la base de los costos incurridos, contabilizando los costos de ventas del ejercicio y los ingresos facturados.

Se efectúa la cobranza a nuestro cliente de la valorización por el término de obra.

Tabla 24

Detalle de las operaciones del tercer año - 2020

DETALLE DE OPERACIONES DE OBRA		S/.
1	Compra de materiales para la construcción.	40,000.00
2	Pago de planillas por los gastos de personal relacionados a la construcción.	29,000.00
3	Se pagan gastos diversos vinculados con la construcción.	20,200.00
4	Cancelan las deudas contraídas de acuerdo al siguiente cuadro:	
	• Cuotas patronales y retenciones	6,380.00
	• Remuneraciones por pagar	25,230.00
	• IGV	16,468.25
	• Proveedores	71,638.00

Descripción: El presente cuadro detalla los valores de las actividades desarrolladas en el tercer año de actividades periodo 2020, por Elaboración propia, 2017

Tabla 25

Detalle de los costos incurridos en obra de construcción - 2020

COSTOS INCURRIDOS EN OBRA DE CONSTRUCCIÓN		S/.
Moneda		
1.- Materias primas		48,200.00
2.- Mano de obra		31,610.00
3.- Costos indirectos		28,200.00
Total		108,010.00

Descripción: Detalle de los costos incurridos en la construcción y que corresponden al tercer año de ejecución de la obra, periodo 2020, por Elaboración propia, 2017.

A continuación, se muestran los cuadros con los cálculos efectuados para el desarrollo del periodo 2020.

Tabla 26

Detalle de los costos estimados y ejecutados de la obra de construcción - 2020

COSTOS ESTIMADOS Y EJECUTADOS DE LA OBRA DE CONSTRUCCIÓN					
Conceptos	Año 1	Año 2	Año 3	Costos	%
Moneda	S/.	S/.	S/.	S/.	
1.- Costos estimados				363,020.00	100
2.- Costos ejecutados	129,990.00	125,020.00	108,010.00	363,020.00	100
3.- Costos sin ejecutar				0.00	0.00

Descripción: Detalle de los costos ejecutados totales y el monto correspondiente al costo del tercer año de ejecución de la obra, periodo 2020, por Elaboración propia, 2017.

Tabla 27

Detalle del reconocimiento de ingresos y costos totales – 2020

RECONOCIMIENTO DE INGRESOS Y COSTOS TOTALES			
Conceptos	Montos estimados de Construcción	% de avance de obra	Montos reconocidos de Construcción
Moneda	S/.		S/.
1.- Ingresos totales	504,310.00	100	504,310.00
2.- Costos totales	363,020.00	100	363,020.00
3.- Utilidad total	141,290.00		141,290.00

Descripción: Detalle de los ingresos y costos totales en relación al porcentaje de avance de obra basado en los costos incurridos, periodo 2020, por Elaboración propia, 2017.

Tabla 28

Detalle del reconocimiento de la utilidad del tercer año – 2020

UTILIDAD 2020			
Conceptos	Ingresos	Costos	Utilidad
Moneda	S/.	S/.	S/.
Acumulado	504,310.00	363,020.00	141,290.00
2018	180,593.41	129,990.00	50,603.41
2019	173,684.36	125,020.00	48,664.36
2020	150,032.23	108,010.00	42,022.23

Descripción: Detalle de los ingresos y costos a fin de determinar la utilidad a reconocer correspondiente al tercer año de la obra, periodo 2020, por Elaboración propia, 2017.

A continuación, se muestran los cuadros con los asientos contables realizados para el desarrollo del presente caso práctico y que corresponden al tercer año del contrato de construcción – 2020.

CODIGO	DENOMINACION	DEBE	HABER
10	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFFECTIVO	208,876.00	
104	Cuentas corrientes en instituciones financieras		
12	CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES - TERC.	-	-
121	Facturas, boletas y otros comprobantes por cobrar		
24	MATERIAS PRIMAS	8,200.00	
241	Materias primas para productos manufacturados		
33	INMUEBLES, MAQUINARIA Y EQUIPO	630,000.00	
333	Maquinarias y equipos de explotación		
49	PASIVO DIFERIDO	24,102.78	
496	Ingresos diferidos		
39	DEPRECIACIÓN, AMORTIZ. AGOTAMIENTO ACUM.		57,200.00
391	Depreciación acumulada		
40	TRIBUTOS, CONTR. Y APOR. SIST. PENS. PAGAR		5,250.00
401	Gobierno central		
42	CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES - TERCEROS		7,061.00
421	Facturas, boletas y otros comprobantes por pagar		
50	CAPITAL		700,000.00
501	Capital		
59	RESULTADOS ACUMULADOS		101,667.78
591	Utilidades no distribuidas		
	00/01/2020 - Por la apertura al inicio del ejercicio.	871,178.78	871,178.78

Descripción: Detalle de las cuentas aplicadas en el asiento contable de apertura y que corresponden al inicio del periodo contable 2020. Los montos son tomados del Estado de Situación Financiera al cierre del periodo 2019, por Elaboración propia, 2017.

2			
60	COMPRAS	40,000.00	
602	Materias primas		
40	TRIBUTOS, CONTR. Y APOR. SIST. PENS. PAGAR	7,200.00	
401	Gobierno central		
4011	IGV		
42	CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES - TERCEROS		47,200.00
421	Facturas, boletas y otros comprobantes por pagar		
	00/00/2020 - Por las compras de los materiales de construcción.		
3			
24	MATERIAS PRIMAS	40,000.00	
241	Materias primas para productos manufacturados		
61	VARIACION DE EXISTENCIAS		40,000.00
612	Materias primas		
	00/00/2020 - Por el destino de las compras de materia prima		

Descripción: Detalle del registro contable de la compra de materiales y que serán usados para el término de la construcción. La presente compra de materiales se señala en el punto uno del planteamiento del caso práctico periodo 2020, por Elaboración propia, 2017.

4		
62	GASTOS DE PERSONAL, DIRECTORES Y GERENTES	31,610.00
621	Remuneraciones	29,000.00
627	Seguridad y previsión social	2,610.00
40	TRIBUTOS, CONTR. Y APOR. SIST. PENS. PAGAR	6,380.00
401	Gobierno central	
41	REMUNERACIONES Y PARTICIPACIONES POR PAGAR	25,230.00
411	Remuneraciones por pagar 00/00/2020 - Por las planillas de los trabajadores destinados a la construcción de la obra	
5		
90	COSTOS DE PRODUCCIÓN	31,610.00
901	Costos de producción	
79	CARGAS IMPUTABLES A CUENTAS DE COSTOS Y GASTOS	31,610.00
791	Cargas imputables a la cuenta de gastos y costos 00/00/2020 - Asiento por destino de las planillas de la construcción.	

Descripción: Detalle del registro contable del pago final de planillas de los trabajadores de construcción. La presente operación se encuentra señalada en el punto dos del planteamiento del caso práctico periodo 2020, por Elaboración propia, 2017.

6		
63	GASTOS DE SERVICIOS PRESTADOS POR TERCEROS	20,200.00
631	Transporte, correos y gastos de viaje	
40	TRIBUTOS, CONTR. Y APOR. SIST. PENS. PAGAR	3,636.00
401	Gobierno central	
4011	IGV	
42	CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES - TERCEROS	23,836.00
421	Facturas, boletas y otros comprobantes por pagar 00/00/2020 - Por los gastos de servicios diversos.	
7		
90	COSTOS DE PRODUCCIÓN	20,200.00
901	Costos de producción	
79	CARGAS IMPUTABLES A CUENTAS DE COSTOS Y GASTOS	20,200.00
791	Cargas imputables a la cuenta de gastos y costos 00/00/2020 - Asiento por destino de los gastos de servicios diversos	

Descripción: Detalle del registro contable de pagos diversos relacionados con la construcción. La presente operación se encuentra detallada en el punto tres del planteamiento del caso práctico periodo contable 2020, por Elaboración propia, 2017.

8		
40	TRIBUTOS, CONTR. Y APOR. SIST. PENS. PAGAR	22,848.25
401	Gobierno central	
41	REMUNERACIONES Y PARTICIPACIONES POR PAGAR	25,230.00
411	Remuneraciones por pagar	
42	CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES - TERCEROS	71,638.00
421	Facturas, boletas y otros comprobantes por pagar	
10	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFFECTIVO	119,716.25
104	Cuentas corrientes en instituciones financieras	
<i>00/00/2020 - Por la cancelación de las deudas incluye IGV y cuotas</i>		

Descripción: Detalle del registro contable de la cancelación de deudas relacionadas con la construcción. La presente operación se encuentra detallada en el punto cuatro del planteamiento del caso práctico periodo contable 2020, por Elaboración propia, 2017.

9		
61	VARIACION DE EXISTENCIAS	48,200.00
612	Materias primas	
24	MATERIAS PRIMAS	48,200.00
241	Materias primas para productos manufacturados	
<i>00/00/2020 - Por el envío de los materiales a la construcción</i>		
10		
90	COSTOS DE PRODUCCIÓN	48,200.00
901	Costos de producción	
79	CARGAS IMPUTABLES A CUENTAS DE COSTOS Y GASTOS	48,200.00
791	Cargas imputables a la cuenta de gastos y costos	
<i>00/00/2020 - Asiento por destino de los materiales utilizados</i>		

Descripción: Detalle del registro contable de los materiales utilizados en la construcción hasta el cierre del ejercicio. La presente operación se encuentra detallada en el punto cinco del caso práctico para el periodo 2020, por Elaboración propia, 2017.

11		
68	VALUACIÓN Y DETERIORO DE ACTIVOS Y PROVISIONES	8,000.00
681	Depreciación	
39	DEPRECIACIÓN, AMORTIZ. Y AGOTAMIENTO ACUM.	8,000.00
391	Depreciación acumulada	
<i>00/00/2020 - Por las provisiones para depreciación del ejercicio</i>		
12		
90	COSTOS DE PRODUCCIÓN	8,000.00
901	Costos de producción	
79	CARGAS IMPUTABLES A CUENTAS DE COSTOS Y GASTOS	8,000.00
791	Cargas imputables a la cuenta de gastos y costos	
<i>00/00/2020 - Por el destino de la depreciación cargado al costo de la construcción</i>		

Descripción: Detalle del registro contable de la depreciación de los activos fijos designados para la elaboración de las oficinas administrativas. La presente operación se encuentra detallada en el punto seis del caso práctico periodo 2020, por Elaboración propia, 2017.

13		
21	PRODUCTOS TERMINADOS	108,010.00
214	Productos inmuebles	
71	VARIACIÓN DE LA PRODUCCIÓN ALMACENADA	108,010.00
711	Variación de productos terminados	
	00/00/2020 - Por la construcción reconocida en el ejercicio	
14		
69	COSTOS DE VENTAS	108,010.00
692	Productos terminados	
21	PRODUCTOS TERMINADOS	108,010.00
214	Productos inmuebles	
	00/00/2020 - Por el costo de ventas aplicado en el ejercicio por el avance de lo construido a la fecha	

Descripción: Detalle del registro de los costos incurridos por el periodo 2020 como término de obra, contabilizando los costos de ventas y designando el término de obra en la cuenta productos terminados. La presente operación se encuentra detallada en el punto siete del planteamiento del caso práctico periodo 2020, por Elaboración propia, 2017.

15		
12	CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES - TERC.	164,993.50
121	Facturas, boletas y otros comprobantes por cobrar	
70	VENTAS	139,825.00
701	Mercaderías	
40	TRIBUTOS, CONTR. Y APOR. SIST. PENS. PAGAR	25,168.50
401	Gobierno central	
4011	IGV	
	<i>00/00/2020 - Por la facturación efectuada en el ejercicio.</i>	

Descripción: El presente cuadro detalla el registro contable de la cobranza del término de obra y que corresponde al periodo 2020, por Elaboración propia, 2017.

16		
49	PASIVO DIFERIDO	10,207.23
496	Ingresos diferidos	
70	VENTAS	10,207.23

7011 Bonificación

00/00/2020 - Por el reconocimiento del diferido.

Descripción: El presente cuadro detalla el registro contable del monto reconocido como diferido producto de la bonificación periodo 2020, por Elaboración propia, 2017.

17		
12	CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES - TERC.	40,485.80
121	Facturas, boletas y otros comprobantes por cobrar	
40	TRIBUTOS, CONTR. Y APOR. SIST. PENS. PAGAR	6,175.80
401	Gobierno central	
4011	IGV	
49	PASIVO DIFERIDO	34,310.00
496	Ingresos diferidos	
00/00/2020 - Por la cancelación del diferido.		

Descripción: El presente cuadro detalla el registro contable de la cancelación del diferido y que corresponde al periodo 2020., por Elaboración propia, 2017.

18		
10	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFFECTIVO	205,479.30
104	Cuentas corrientes en instituciones financieras	
12	CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES - TERC.	205,479.30
121	Facturas, boletas y otros comprobantes por cobrar	
00/00/2020 - Por la cancelación de la obra.		

Descripción: El presente cuadro detalla el registro contable de la cobranza hecha efectivas dentro del periodo 2020 por la culminación de la obra. La presente operación se encuentra detallada en el punto ocho del planteamiento del caso práctico para el periodo contable 2020, por Elaboración propia, 2017.

CONSTRUCTORA F&R ASOCIADOS S.A.A.												
Estado de Situación Financiera												
Al 31 de diciembre del 2020												
Cuentas			Saldos		Transferencias		Balance		Por Naturaleza		Por Función	
	Debe	Haber	Debe	Haber	Debe	Haber	Activo	Pasivo	Gastos	Ingresos	Gastos	Ingresos
10.- Efectivo y equivalente efectivo	414,355.30	119,716.25	294,639.05	-	-	-	294,639.05	-	-	-	-	-
121.- Cuentas por cobrar comer. Terc	205,479.30	205,479.30	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
122.- Anticipos	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
21.- Productos terminados	108,010.00	108,010.00	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
24.- Materias primas	48,200.00	48,200.00	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
33.- Inmuebles, maquinaria y equipo	630,000.00	-	630,000.00	-	-	-	630,000.00	-	-	-	-	-
39.- Depreciación, amortiz. Acumula.	-	65,200.00	-	65,200.00	-	-	-	65,200.00	-	-	-	-
40.- Tributos, contrapr. aport. pagar	33,684.25	42,974.30	-	9,290.05	-	-	-	9,290.05	-	-	-	-
41.- Remuneraciones y partic. pagar	25,230.00	25,230.00	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
42.- Cuentas por pagar comer. Terc	71,638.00	78,097.00	-	6,459.00	-	-	-	6,459.00	-	-	-	-
49.- Pasivo diferido	34,310.00	34,310.00	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
50.- Capital	-	700,000.00	-	700,000.00	-	-	-	700,000.00	-	-	-	-
59.- Resultados acumulados	-	101,667.78	-	101,667.78	-	-	-	101,667.78	-	-	-	-
60.- Compras	40,000.00	-	40,000.00	-	-	-	-	-	40,000.00	-	-	-
61.- Variación de existencias	48,200.00	40,000.00	8,200.00	-	108,010.00	-	-	-	116,210.00	-	-	-
62.- Gastos personal, direct. y gerent.	31,610.00	-	31,610.00	-	-	-	-	-	31,610.00	-	-	-
63.- Gastos de servicios prest. Terc	20,200.00	-	20,200.00	-	-	-	-	-	20,200.00	-	-	-
68.- Valuación y deter. Activos y pro.	8,000.00	-	8,000.00	-	-	-	-	-	8,000.00	-	-	-
69.- Costo de ventas	108,010.00	-	108,010.00	-	-	108,010.00	-	-	-	-	108,010.00	-
70.- Ventas	-	150,032.23	-	150,032.23	-	-	-	-	-	150,032.23	-	150,032.23
71.- Variación de producción almac.	-	108,010.00	-	108,010.00	-	-	-	-	-	108,010.00	-	-
79.- Cargas imp. a ctas de cost. gasto	-	108,010.00	-	108,010.00	108,010.00	-	-	-	-	-	-	-
90.- Costos de producción	108,010.00	-	108,010.00	-	-	108,010.00	-	-	-	-	-	-
Subtotal	1,934,936.85	1,934,936.85	1,248,669.05	1,248,669.05	216,020.00	216,020.00	924,639.05	882,616.83	216,020.00	258,042.23	108,010.00	150,032.23
Ganancias / Perdidas							-	42,022.23	42,022.23	-	42,022.23	-
TOTAL							924,639.05	924,639.05	258,042.23	258,042.23	150,032.23	150,032.23

Descripción: El presente cuadro detalla el Balance General de la empresa Constructora F&R Asociados S.A.A., al cierre del periodo 2020 mostrando los resultados del referido periodo, por Elaboración propia, 2017.

CONSTRUCTORA F&R ASOCIADOS S.A.A.			
Estado de Situación Financiera			
Al 31 de diciembre del 2020			
ACTIVO	S/.	PASIVO Y PATRIMONIO	S/.
Activo corriente		Pasivo corriente	
Efectivo y equivalente de efectivo	294,639.05	Cuentas por pagar comerc. Terc.	6,459.00
Cuentas por cobrar comerciales	-	Otras cuentas por pagar	9,290.05
Otras cuentas por cobrar	-	Total pasivo corriente	15,749.05
Existencias	-	Pasivo no corriente	
Total activo corriente	294,639.05	Anticipos recibidos	-
		Total pasivo no corriente	-
Activo no corriente		Patrimonio	
Propiedad, planta y equipo (neto)	564,800.00	Capital	700,000.00
Total activo no corriente	564,800.00	Resultados del ejercicio	42,022.23
		Resultados acumulados	101,667.78
		Total patrimonio	843,690.00
Total activo	859,439.05	Total pasivo y patrimonio	859,439.05

Descripción: El presente cuadro detalla el Estado de Situación Financiera de la empresa Constructora F&R Asociados S.A.A., al cierre del periodo 2020 mostrando los resultados del referido periodo, por Elaboración propia, 2017.

CONSTRUCTORA F&R ASOCIADOS S.A.A.	
Estado de Resultado Integral	
(Por Función)	
Por el periodo 2020	
	S/.
Ventas	150,032.23
Costos de ventas	(108,010.00)
Resultado del ejercicio	42,022.23

Descripción: El presente cuadro detalla el Estado de Resultados Integrales por Función de la empresa Constructora F&R Asociados S.A.A., al cierre del periodo 2020 mostrando la utilidad obtenida en el referido periodo, por Elaboración propia, 2017.

CONSTRUCTORA F&R ASOCIADOS S.A.A.		
Estado de Resultado Integral		
(Por Naturaleza)		
Por el periodo 2020		
		S/.
Ventas		150,032.23
Producción almacenada (o des almacenada)		108,010.00
Total Producción		258,042.23
Consumo		
Compras	40,000.00	
Variación de existencias	116,210.00	156,210.00
Servicios prestados por terceros		20,200.00
Valor agregado		81,632.23
Gasto de personal		31,610.00
Excedente (o insuficiencia) Bruto de explotación		50,022.23
Estimaciones y provisiones del ejercicio		8,000.00
Resultado del ejercicio		42,022.23

Descripción: El presente cuadro detalla el Estado de Resultados Integrales por Naturaleza de la empresa Constructora F&R Asociados S.A.A., al cierre del periodo 2020 mostrando la utilidad obtenida en el referido periodo, por Elaboración propia, 2017.

Comentarios: Tercer Año 2020 bajo NIIF 15

Los estados financieros al cierre del ejercicio 2020 muestran el término de la obra de construcción de las oficinas administrativas a través del reconocimiento de los ingresos y los costos incurridos para la elaboración de la referida obra.

La utilidad corresponde al último reconocimiento de los costos y a los ingresos que se relacionan con el término contractual, sumado a ello, la bonificación de desempeño que la empresa reconoció desde el principio de la obra.

Los resultados obtenidos del último periodo (2020) se han determinado sobre la base de los costos incurridos, de la misma manera como se realizó en los periodos anteriores (2018 y 2019) de forma proporcional a los costos estimados y a los ingresos totales considerados en el contrato de construcción. De acuerdo al desarrollo, en el tercer periodo 2020, el acumulado fue del 100%, quedando por culminado los trabajos de construcción de las oficinas administrativas para la Municipalidad Metropolitana de Lima.

Caso Práctico 02.- Impacto financiero y tributario en la aplicación de la NIIF 15

La empresa F&R Asociados S.A.A., es una empresa constructora de grandes obras a lo largo del país. El periodo que tiene esta empresa como presentación de los estados financieros es el 31 de diciembre de cada año.

El día 02 de enero de 2019, la empresa F&R Asociados S.A.A firmó un contrato de construcción de una carretera en la zona sur del país, que tiene una fecha pactada para el día 31 de diciembre de 2020. La contraprestación acordada por la realización de la obra es de S/ 4,801,500.00 existiendo, sin embargo, un incremento (bonificación) o disminución (penalización) del mismo dependiendo del momento en que se termine la construcción de la carretera.

Si la construcción se termina antes del 30 de setiembre de 2020, la empresa recibirá un incentivo de S/ 480,150.00 y recibirá en total la suma de S/ 5,281,650.00. Por otro lado, si la obra se completa después del 31 de marzo de 2021 entonces la empresa perderá la suma de S/ 960,300.00 de la contraprestación acordada y recibirá la suma de S/ 3,841,200.00.

Hasta el día 31/12/2019, la empresa ha incurrido en costos totales por el monto de S/. 2,400,750.00 en el contrato y estima realizar gastos por S/ 1,640,340.00 adicionales para completar el contrato. El área estadística de la constructora ha certificado recientemente que, al 31/12/2019, la construcción ha alcanzado un hito del 55%. El área de riesgos financieros ha evaluado el avance de la obra junto con otras obras realizadas anteriormente, obteniendo los siguientes porcentajes en cuanto las expectativas de finalización de la obra:

ESTIMACIÓN EN FECHAS DE FINALIZACIÓN	PROBABILIDAD
Antes del 1 de octubre de 2019	22%
1 de octubre de 2019 al 31 de marzo de 2021	58%
Después del 31 de marzo de 2021	20%

El área contable de la empresa F&R Asociados SAA decide utilizar el método del valor esperado, dado que éste es el método que esperan les proporcione una mejor predicción de la contraprestación a la que tendrán derecho.

El valor esperado de la contraprestación es la siguiente:

Precio de la transacción	Incentivo	Penalización	Ponderación	Valor esperado S/
4,801,500.00	480,150.00		5,281,650.00 x 22%	1,161,963.00
4,801,500.00			4,801,500.00 x 58%	2,784,870.00
4,801,500.00		(960,300.00)	3,841,200.00 x 20%	768,240.00
			Total	4,715,073.00

Por el pago anticipado por el cliente durante el año 2018

31/01/2019	Base Contable	Base Tributaria	Diferencias
	Debe (haber)	Debe (haber)	
10 EFECTIVO Y EQUIVAL. EFECT.			
104. Cuentas corrientes en inst. financieras	2,880,000.00	2,880,000.00	-
1041 cuentas corrientes operativas			
12 CUENTAS COBRAR CO. – TERC.			
121. Facturas, boletas y otros comprob.	(2,880,000.00)	(2,880,000.00)	-
1212 emitidas en cartera			

Costos incurridos durante el año 2019

31/12/2019	Base Contable	Base tributaria	Diferencias
	Debe (haber)	Debe (haber)	
21 PRODUCTOS TERMINADOS			
214. Productos inmuebles	2,400,750.00	2,400,750.00	-
23 PRODUCTOS EN PROCESO			
234. Productos inmuebles en proceso	(2,400,750.00)	(2,400,750.00)	-

La empresa F&R Asociados SAA ha contratado a un perito independiente, quien conjuntamente con el área estadística ha certificado que sobre la base de mediciones directas del valor de la construcción del inmueble se encuentra satisfechas en un 55%.

Por esta razón, en base del 55% sobre el total del precio de la transacción se debe de reconocer los ingresos al 31/12/2019.

- Reconocimiento de los ingresos al 31/12/2019, según NIIF 15, es el 55% de S/ 4,715,073 = 2,593,290.15
- Reconocimiento de los ingresos al 31/12/2019 según la Ley del Impuesto a la Renta (LIR), es el 55% de S/ 4,801,500 = 2,640,825.00

Por el reconocimiento de los ingresos en base a las mediciones directas de la construcción del inmueble al 31/12/2019

31/01/2019	Base Contable	Base Tributaria	Diferencias
	Debe (haber)	Debe (haber)	
12 CUENTAS COBRAR C. – TERC.			
121. Facturas, boletas y otros comprob.	2,593,290.15	2,640,825.00	(47,534.85)
1212. Emitidas en cartera			
70 VENTAS			
702. Productos terminados	(2,593,290.15)	(2,640,825.00)	47,534.85
1212. Emitidas en cartera			
1212. Emitidas en cartera			

La empresa F&R Asociados SAA decide usar el método del producto y es por esta razón que los costos incurridos a ser reconocidos como costo de ventas al 31/12/2019 ascienden a S/ 2,400,750.00.

Asiento de reconocimiento del costo de ventas

31/01/2019	Base Contable	Base Tributaria	Diferencias
------------	---------------	-----------------	-------------

	Debe (haber)	Debe (haber)	
69 COSTO DE VENTAS			
692. Productos terminados			
6924. Productos inmuebles terminados	2,400,750.00	2,400,750.00	-
69241. Productos inmuebles			
21 PRODUCTOS TERMINADOS			
214. Productos inmuebles	2,400,750.00	2,400,750.00	-

A continuación, se muestra los estados financieros tanto en la base contable (NIIF 15) como en la base tributaria (Ley del Impuesto a la renta), y sus respectivas diferencias entre las distintas cuentas.

ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA	BASE CONTABLE	BASE TRIBUTARIA	DIFERENCIAS
Activo			
Activo corriente			
Efectivo y equivalente de efectivo	479,250.00	479,250.00	-
Activo del contrato	-	-	-
Total activos	479,250.00	479,250.00	-
Pasivo			
Pasivo corriente			
Impuesto a la renta por pagar	53,911.24	67,221.00	(13,309.76)
Pasivo contractual (anticipo de clientes)	286,709.85	239,175.00	47,534.85
Total pasivos	340,621.09	306,396.00	34,225.09
Patrimonio			
Resultado del ejercicio	138,628.91	172,854.00	(34,225.09)
Total pasivo y patrimonio	138,628.91	172,854.00	(34,225.09)

En el cuadro anterior, podemos observar el estado de situación financiera resultante, en donde se muestra algunos cambios entre la base contable y tributaria, específicamente en la cuenta del impuesto a la renta por pagar (obtenido en el estado de resultados integrales) y por el pasivo contractual (pasivo diferido). Por ende, al ser modificado el impuesto a la renta, se obtiene una modificación en la utilidad neta.

ESTADO RESULTADOS INTEGRALES	BASE CONTABLE	BASE TRIBUTARIA	DIFERENCIAS
Ingresos	2,593,290.15	2,640,825.00	(47,534.85)
Costo de ventas	(2,400,750.00)	(2,400,750.00)	-
Utilidad bruta	192,540.15	240,075.00	(47,534.85)

Ingresos financieros	-	-	-
Gastos financieros	-	-	-
UAIR	192,540.15	240,075.00	(47,534.85)
IR (28%)	53,911.24	67,221.00	(13,309.76)
Utilidad neta	138,628.91	172,854.00	(34,225.09)

DETALLE	BASE CONTABLE	BASE TRIBUTARIA	DIFERENCIAS
Precio de la transacción	4,715,073.00	4,801,500.00	(86,427.00)
Medición del progreso	55%	55%	
Ingresos que deben ser reconocidos al 31/12/2019	2,593,290.15	2,640,825.00	(47,534.85)

Cuadro de ratios financieros

RATIOS FINANCIEROS	BASE CONTABLE	BASE TRIBUTARIA	DIFERENCIAS
UTILIDAD BRUTA	7.42%	9.09%	-1.67%
UTILIDAD NETA	5.35%	6.55%	-1.20%

CAPÍTULO V: ANÁLISIS

5.1 Aplicación

Con el fin de evaluar el impacto financiero y tributario de la NIIF 15 en las empresas del sector construcción, se procederá a describir los hallazgos y resultados de la entrevista, encuesta y caso práctico realizado

5.2 Análisis del estudio cualitativo

De la entrevista realizada al Sr. Javier Aguirre Díaz y a la Sra. María Elena Hernández Pastor, expertos en NIIF 15, se pudo obtener valiosa información que se ha clasificado bajo ciertos criterios y que se detallan a continuación:

1. ¿Cuáles son las características principales que debe tener un contrato?

Por lo expuesto de parte de las personas entrevistadas, las principales características con las que debe contar un contrato refieren a quienes son las partes involucradas, el monto de la contraprestación y la forma en que se va a efectuar, a qué se obliga la entidad en el contrato y cuáles son los hitos del contrato ya que son estas características las que brindaran una referencia al momento de reconocer los ingresos de actividades bajo NIIF 15.

2. ¿Cuál es su opinión sobre la transferencia de control?

Los entrevistados consideran que no hay mayor diferencia en lo referido con la transferencia de riesgos y beneficios mencionados en el párrafo 15 de la NIC 18. Sin embargo, sí consideran que tiene una explicación más detallada.

3. ¿Considera que la NIIF 15 podría retrasar o adelantar el reconocimiento de los ingresos?

De acuerdo a los entrevistados, la aplicación de la NIIF 15 puede tanto adelantar como retrasar el reconocimiento de los ingresos, en el caso del sector construcción, se pueden

reconocer penalidades o bonificaciones los cuales tendrán que ser estimados y ver su probabilidad bajo los criterios de NIIF 15.

4. ¿Cómo se reconocen las obligaciones de desempeño?

De lo mencionado por las personas entrevistadas, bajo la norma NIIF 15, las obligaciones de desempeño, que vienen a ser lo mismo que los bienes y servicios involucrados en un contrato, deben ser identificados claramente y de ser necesario, ser separados para estimar su precio de forma independiente. Es por esta razón, que dentro de la aplicación de la NIIF 15, podrían considerarse múltiples obligaciones de desempeño dentro de un mismo contrato.

5. ¿Cómo se determina el precio en una transacción?

Las personas entrevistadas hacen mención que dentro de la aplicación de la NIIF 15, el precio de transacción debe verse dentro de la contraprestación fija y variable (comprende los descuentos, bonificaciones). En este punto, es donde se analiza las estadísticas de la empresa, puesto que se evalúa las experiencias anteriores en cuanto a penalidades o bonificaciones obtenidas, las cuales deberán ser estimadas con anterioridad.

6. ¿Qué impactos financieros tendrá la aplicación de la NIIF 15?

Los entrevistados hacen mención de la existencia de ciertas variaciones en el patrimonio y que se puede ver el impacto reflejado en ciertos ratios financieros donde esté involucrado los ingresos y la utilidad neta. Aunque, uno de los entrevistados comenta que al final del contrato, el efecto financiero final no debería ser diferente.

7. ¿Qué impactos tributarios se presentará con la aplicación de la NIIF 15?

Las personas entrevistadas mencionan, en principio, que no hay ningún pronunciamiento de parte de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT sobre el tema y es de esperar que el ente recaudador se tome su tiempo en brindar alguna indicación. Lo que sí se menciona, es que ya se debe ir anticipando a cada contingencia tributaria que se pudiera presentar. Hacen mención al RTF N° 10645-2-2009 con fecha del 16.10.2009 el cual señala lo siguiente: *“para establecer la oportunidad en que deben imputarse o reconocerse los ingresos para efecto del impuesto a la renta, resulta aplicable el criterio de lo devengado comprendido en la NIC N° 18, según el cual*

para efecto del reconocimiento de los ingresos en un periodo determinado, debe observarse en primer lugar que se haya realizado la operación que los originó y que además éstos se hayan ganado, es decir, que se hayan producido los hechos sustanciales generadores de los ingresos o satisfecho todas las condiciones necesarias para tener derecho a su cobro, independientemente de su efectiva exigibilidad”. Esta RTF es mencionada por uno de los entrevistados a fin de dar una idea del principio de devengo bajo la NIC 18 y lo que podría significar el impacto si se decidiera aplicar bajo NIIF 15.

8. ¿Cuál es su opinión sobre la implementación de la NIIF 15?

Las personas entrevistadas refieren que la aplicación de la NIIF 15 no es un proceso netamente contable, más bien es un proceso que involucra a todas las áreas de la empresa como el área comercial, legal, sistemas, financiero. Es por esta razón que se prevé que se demandarán capacitaciones para el personal para encontrarse preparados para la implementación de la NIIF 15 en las empresas.

9. ¿Cuáles cree usted que son los principales retos que enfrentaran las empresas del sector construcción para la implementación de la NIIF 15?

Los entrevistados responden haciendo mención que la implementación misma es un reto debido a que no existe una cultura en las empresas peruanas de realizar las cosas anticipadamente y para marzo del 2018, los estados financieros de las empresas del sector construcción que cotizan en la Bolsa de Valores, ya deberían estar elaboradas bajo la NIIF 15. Sin embargo, a pesar de la complicación que puede generar la implementación de la NIIF 15, los entrevistados mencionan que, si una empresa del sector construcción ha usado correctamente la NIC 11 y la NIC 18, entonces no habría mayores problemas para su implementación.

10. ¿Cuáles considera que son las principales diferencias entre la NIIF 15 y la NIC 11 y la NIC 18?

Los entrevistados consideran que no existen muchas diferencias que sean significativas. Lo que si tiene la NIIF 15 es un mayor desglose para el reconocimiento de los ingresos. Además, tiene un mayor detalle en las obligaciones de desempeño y contraprestaciones variables, las mismas que serán de vital importancia para la implementación de la norma en empresas del sector.

5.3 Análisis del estudio cuantitativo

5.3.1 Objetivo, alcance y definición

El 50% de los encuestados considera que la NIIF 15 sí brindará información útil a los usuarios de los estados sobre los ingresos de actividades ordinarias. El otro 50% no tiene una opinión certera sobre si la NIIF 15 será de ayuda para la revisión en los estados financieros.

5.3.2 Reconocimiento y medición

En cuanto a los precios de venta independientes, la tendencia de los encuestados es que se permitirá una mejor determinación de los mismos mediante la aplicación de la NIIF 15. Además, referente a los cinco pasos, la mitad de los encuestados considera que su implementación permitirá un mejor reconocimiento de los ingresos, mientras que la otra mitad no opinan sobre si su aplicación brindará un mejor reconocimiento. También, referente a las obligaciones de desempeño, los encuestados afirman que la NIIF 15 permitirá evaluar eficientemente las obligaciones de desempeño. Referente al precio de la transacción, los encuestados determinan que se seguirá usando mediante los términos del contrato y sus prácticas tradicionales. Para la contraprestación variable, la mayoría de los encuestados opina que se estimará utilizando el método de valor esperado y el método del importe más probable.

El 67% de los encuestados considera que un cliente recibirá un descuento por comprar un grupo de bienes o servicios si la suma de los precios de venta independientes de dichos bienes o servicios comprometidos en el contrato supera la contraprestación acordada.

5.3.3 Información a revelar

En referencia a la información a revelar, el 50% de las empresas encuestadas opina que la aplicación de la Norma Internacional de Información Financiera - NIIF 15 permitirá sincerar la información sobre los contratos con clientes, los juicios significativos y los activos reconocidos, mientras que el otro 50% de encuestados no se encuentra ni de acuerdo ni en desacuerdo con el enunciado mencionado anteriormente. Cabe resaltar que cinco de las seis empresas encuestadas indican que una entidad desagregará los ingresos de actividades ordinarias reconocidos procedentes de contratos con clientes en categorías que representen la forma en que la naturaleza, importe, calendario e incertidumbre de los

ingresos de actividades ordinarias y flujos de efectivo se vean afectados por factores económicos.

5.3.4 Impacto financiero

Referente a los ratios financieros, especialmente los que se encuentran relacionados con el ingreso, el 67% de las empresas encuestadas opina que la aplicación de la NIIF 15 afectará los ratios de rentabilidad mientras el 33% restante no brinda una posición definida del tema.

Además, con relación al flujo de caja de las empresas, tres de las seis empresas encuestadas opina que la implementación de la NIIF 15 tendrá un impacto negativo en el flujo de caja, mientras que las otras tres no están ni de acuerdo ni en desacuerdo con esa afirmación.

5.3.5 Impacto tributario

El 50% de las empresas encuestadas opina que la NIIF 15 generará algún tipo de modificación en el Impuesto a la Renta mientras que el 50% no tiene una posición definida respecto al tema en mención.

El total de empresas encuestas está en desacuerdo de que la implementación de la NIIF 15 en las empresas del sector generará inseguridad jurídica y problemas de interpretación. También, la mayoría de las empresas opina que la Administración Tributaria no acogerá la NIIF 15.

5.3.6 Otras preguntas

Las empresas de construcción utilizan ERP sofisticados debido a la complejidad de sus operaciones. Sin embargo, el 33% de las empresas encuestadas opina que la implementación de la NIIF 15 no les generará mayores cambios en sus ERP. El 17% opina que si necesitará actualizaciones que se ajusten a esta norma. Además, el total de las empresas constructoras considera que la NIIF 15 no diferirá significativamente de la NIC 11 y la NIC 18 en el reconocimiento de ingresos. También, tres de las empresas encuestadas opina que el personal necesitará de capacitaciones que les permita estar preparados para la aplicación de esta norma. El 50% del total de empresas del sector considera que la NIIF 15 no conllevará a la creación de nuevas áreas dentro de la empresa mientras que el otro 50% no está ni de acuerdo ni en desacuerdo.

Referente al Plan Contable General Empresarial actual, el 50% de las empresas encuestadas considera que la NIIF 15 generará cambios en el Plan Contable en mención.

5.4 Análisis de los casos prácticos

5.4.1 Caso práctico N°01 – Análisis Financiero y Tributario

Para el análisis del caso práctico N°1, se procederá a realizar un comparativo haciendo uso de los ratios financieros (impacto financiero) y cálculos del impuesto a la renta (impacto tributario) que permitan evaluar los rendimientos y analizar los resultados obtenidos tanto con el uso de la NIC 11 (Contratos de Construcción) como con el uso de la NIIF 15 (Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes).

Tabla 29

Ratios de evaluación bajo NIIF 15 – NIC 11, Periodo 2018

RATIO	FÓRMULA	RESULTADO		DIFERENCIA
		NIIF 15	NIC 11	
MARGEN BRUTO	Utilidad bruta	80%	77.44%	2.56%
	Ventas			
ROE	Utilidad neta	5.07%	3.75%	1.32%
	Patrimonio total			
ROA	Utilidad neta	5.07%	3.73%	1.34%
	Activo total			
MARGEN NETO	Utilidad neta	20.09%	16.43%	3.66%
	Activo total			
EBITDA	Utilidad bruta + deprec.+ amortiz	180,593.41	159,016.00	21,577.41

Descripción: El presente cuadro detalla los ratios de evaluación, sus fórmulas y los resultados en aplicación a las cifras obtenidas en los estados financieros bajo la norma NIIF 15 del caso práctico al cierre del periodo 2018, por Elaboración propia, 2017.

Los ratios de margen bruto y margen neto establecen el porcentaje de las ventas que representa la utilidad de la empresa en un determinado periodo de tiempo. En cuanto al margen bruto para el periodo 2018, se puede apreciar que dicho ratio en el cuadro de aplicación bajo NIIF 15 es mayor en 2.56% en comparación con el cuadro bajo NIC 11,

dicho aumento está determinado por el incremento en el valor de las ventas producto de los ingresos por las obligaciones de desempeño identificadas y por el prorrateo de la bonificación estimada. Cabe acotar de dicho ingreso reconocido como bonificación de desempeño se encuentra reflejada en el estado de situación financiera como un pasivo diferido.

Los resultados de ambos cuadros en cuanto al ratio de Margen Bruto determinan la utilidad generada por la empresa constructora luego de deducir todos los costos incurridos determinados en el periodo fiscal.

En cuanto al margen neto que es la utilidad que obtiene la empresa, posteriormente de descontar los gastos administrativos, gastos de ventas, ingresos financieros y gastos financieros y el impuesto a la renta, se aprecia que la diferencia entre el cuadro bajo NIIF 15 y el cuadro bajo NIC 11 es de 3.66%, puesto que el nivel de ventas para cada uno de estos escenarios es diferente, siendo superior el calculado bajo la norma NIIF 15.

Del mismo modo, los planteamientos bajo NIIF 15 muestran aumentos en los indicadores ROE y ROA, que son el resultado de un mayor patrimonio debido al aumento de la utilidad neta en los estados financieros elaborados bajo la referida norma; ambos indicadores miden la generación de rentabilidad a favor de los accionistas en un determinado periodo de tiempo.

El EBITDA es la comparación de los préstamos financieros y la utilidad antes de intereses, impuestos, depreciación y amortización. Esta es una métrica muy utilizada para estimar las valoraciones de negocios. Es un buen determinante de la salud financiera y la posición de liquidez de una entidad. Es una medida de la capacidad de una empresa para pagar sus deudas. Compara las obligaciones financieras de una empresa, incluyendo la deuda y otros pasivos, con los ingresos en efectivo reales excluyendo los gastos no monetarios. En este caso en particular, el EBITDA es mayor en los estados financieros bajo la NIIF 15 por 21,577.41 debido al reconocimiento de una mayor utilidad bruta generada por el aumento en la estimación de ventas.

Tabla 30

Ratios de evaluación bajo NIIF 15 – NIC 11, Periodo 2019

RATIO	FÓRMULA	RESULTADO	DIFERENCIA
-------	---------	-----------	------------

		NIIF 15	NIC 11	
MARGEN BRUTO	Utilidad bruta	83.30%	82.10%	1.21%
	Ventas			
ROE	Utilidad neta	4.37%	3.43%	0.94%
	Patrimonio total			
ROA	Utilidad neta	4.44%	3.41%	1.03%
	Activo total			
MARGEN NETO	Utilidad neta	20.17%	16.43%	3.75%
	Activo total			
EBITDA	Utilidad bruta + deprec.+ amortiz	173,284.36	161,577.00	11,707.74

Descripción: El presente cuadro detalla los ratios de evaluación, sus fórmulas y los resultados en aplicación a las cifras obtenidas en los estados financieros bajo la norma NIIF 15 del caso práctico al cierre del periodo 2019, por Elaboración propia, 2017.

Para el periodo 2019, se puede observar un comportamiento similar al producido en el periodo 2018, ello en relación al mayor porcentaje arrojado en los ratios bajo la norma NIIF 15 en comparación con los estados financieros presentados bajo la norma NIC 11. Ejemplo de lo antes mencionado, en el margen bruto, se puede observar una diferencia de 1.21% entre ambos escenarios. Además, en el ratio de margen neto, se aprecia una diferencia de 3.75% entre los resultados obtenidos bajo la norma NIIF 15 y los resultados bajo la norma NIC 11. Estas diferencias porcentuales se dan al igual que en el periodo 2018 en virtud al mayor reconocimiento en los ingresos producto de la bonificación establecida por la entrega de la construcción antes del tiempo señalado en el contrato y su reconocimiento anticipado durante los tres años de duración del contrato de construcción.

En cuanto a los ratios financieros ROE y ROA, se puede observar que los resultados obtenidos en el caso desarrollado bajo la norma NIIF 15 es superior en comparación con los resultados detallados en el cuadro bajo NIC 11, ello debido al porcentaje mayor que tiene la utilidad neta, como consecuencia del reconocimiento de la bonificación.

Para el año 2019, el EBITDA es mayor en los estados financieros bajo la NIIF 15 por 11,707.74 debido al reconocimiento de una mayor utilidad bruta generada por el aumento en la estimación de ventas.

Tabla 31

Ratios de evaluación bajo NIIF 15 – NIC 11, Periodo 2020

RATIO	FÓRMULA	RESULTADO		DIFERENCIA
		NIIF 15	NIC 11	
MARGEN BRUTO	Utilidad bruta	67.87%	73.71%	-5.83%
	Ventas			
ROE	Utilidad neta	3.59%	5.83%	-2.24%
	Patrimonio total			
ROA	Utilidad neta	3.52%	5.72%	-2.20%
	Activo total			
MARGEN NETO	Utilidad neta	20.17%	26.83%	-6.67%
	Activo total			
EBITDA	Utilidad bruta + deprec.+ amortiz	130,432.23	163,718.00	-33,285.38

Descripción: El presente cuadro detalla los ratios de evaluación, sus fórmulas y los resultados en aplicación a las cifras obtenidas en los estados financieros bajo la norma NIIF 15 del caso práctico al cierre del periodo 2020, por Elaboración propia, 2017.

Para el periodo 2020, el comportamiento de los ratios difiere considerablemente con los años 2018 y 2019. Para el 2020, el ratio de margen bruto genera una diferencia de 5.83% a favor de la NIC 11 debido al reconocimiento total de la bonificación por la construcción de la obra dentro de los plazos establecidos.

En cuanto a los indicadores del ROE y ROA, se puede observar que los ratios bajo la NIC 11 son mayores a los de la NIIF 15 en 2.24% y 2.20% respectivamente, debido al reconocimiento de la bonificación de S/ 34,310.00.

EL ratio del EBITDA es mayor bajo el desarrollo de la NIC 11 por S/ 33,285.38 originado por la bonificación que obtiene la empresa al haber logrado terminar la obra dentro de los plazos establecidos.

Tabla 32

Diferencias de impuesto a la renta bajo NIIF 15

PERIODO	UAI – NIIF15	IMPUESTO RESULTANTE NIIF 15	IMPUESTO RESULTANTE NIC 11	DIFERENCIA
2018	53,003.41	14,840.95	10,759.22	4,081.74
2019	48,664.36	13,626.02	10,347.85	3,278.17
2020	42,022.23	11,766.22	19,126.13	-7,359.90
TOTAL	143,690.00	40,233.20	40,233.20	-

Descripción: El presente cuadro detalla el cálculo de impuesto a la renta resultante de los valores obtenidos de los estados financieros elaborados bajo la norma NIIF15 del caso práctico N°01 al cierre de los periodos 2018, 2019 y 2020, por Elaboración propia, 2017.

En lo que refiere al impacto tributario, el caso práctico número uno muestra variaciones en lo que respecta a los montos calculados u obtenidos para el pago de impuesto a la renta. Dichas variaciones se detallan en la tabla N°32, la misma que muestra las diferencias de pagos en los primeros dos años de ejecutada las obras de construcción y que resaltan en los comparativos del caso bajo NIC 11 – Contratos de Construcción - y NIIF 15 - Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes -.

Estas diferencias se dan debido a que la norma contable NIC 11 toma el precio y los costos del contrato asumiéndolos porcentualmente de acuerdo a las valorizaciones de avance de obra, siendo que los ingresos son reconocidos de acuerdo a las valorizaciones establecidas por los costos incurridos en la construcción de las oficinas administrativas para la Municipalidad Metropolitana de Lima.

El cambio se nota en la aplicación de la norma internacional NIIF 15 - Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes -, a la luz que dicha norma desagrega el contrato en obligaciones de desempeño individuales lo que provoca el

reconocimiento de ingresos de acuerdo a la entrega de los bienes o servicios ya satisfechos en un determinado punto del tiempo o durante el mismo. Se tiene así que bajo la aplicación de la NIIF 15, principalmente en el primer periodo, se efectuó la entrega una obligación de desempeño previa a la realización de la construcción, lo que propicio un incremento en el reconocimiento de ingresos producto de la satisfacción de dicho servicio.

Cabe resaltar que también la norma NIIF 15, de acuerdo a lo señalado en sus párrafos 50 al 54, los mismos que señalan las pautas para estimar el importe de la contraprestación variable como herramienta para asignar las bonificaciones o penalidades de forma anticipada cuando se estima que los valores serán altamente probables en ser incurridos. El presente caso elaborado bajo los parámetros de la norma NIIF 15 contempló el incremento de sus ingresos por una bonificación por entrega de obra antes de la fecha pactada en el contrato, estableciendo los cálculos para determinar el importe de la contraprestación variable, asumiendo un monto a partir del método de valor esperado. Dicho método aplicado para el cálculo del monto a reconocer como bonificación, propicio un aumento considerable en lo que respecta a los ingresos percibidos, principalmente en los dos primeros años de ejecutada la construcción de las oficinas administrativas.

El impacto tributario reflejado en el caso práctico elaborado, se puede observar, en la tabla 32, que si bien, el resultado al final de los tres periodos sobre los cuales se ha trabajado (2018, 2019 y 2020) es igual tanto en su aplicación bajo la norma NIC 11 como en su aplicación bajo la norma NIIF 15, se presentan diferencias entre periodo y periodo, regularizándose recién en el último año (2020, entrega de obra), puesto que al considerar una bonificación de S/ 31,410.00 soles, los estados financieros bajo NIC 11 reconocen esta bonificación al final del año cuando se cumple con lo estipulado en el contrato (una vez entregada la obra antes de la fecha pactada según consta en el contrato de construcción) mientras que bajo la NIIF 15, la bonificación es dividida y reconocida entre los tres años en los cuales se da el contrato de la obra, puesto que se tiene información estadística que sustenta el reconocimiento anticipado de la bonificación.

5.4.2 Caso práctico N°02 – Análisis Financiero y Tributario

Para el análisis del presente caso, se parte con la mención de los conceptos de NIIF 15 que ayuden a comprender y desarrollar el caso anteriormente expuesto.

Determinación del precio de la transacción

Los párrafos 42 al 72 de la NIIF 15 detallan las pautas para la determinación del precio de la transacción en las obligaciones de desempeño. El precio de la transacción para el caso N°2 de la constructora F&R Asociados aborda la combinación de montos fijos y variables. Los incentivos y penalizaciones a tener derecho la empresa se consideran contraprestaciones variables.

Para estimar el importe de la contraprestación variable, hay dos métodos posibles que pueden ser utilizados:

- a) Valor esperado, la suma de las cantidades ponderadas por probabilidad en un rango de posibles resultados. Este método es más apropiado si una empresa tiene un gran número de contratos que tienen características similares.
- b) Importe más probable: la cantidad más probable en un rango de posibles resultados. Este método es más apropiado si un contrato tiene sólo dos posibles resultados, p.ej. Un bono de desempeño que será o no será obtenido.

En el caso de la constructora F&R Asociados SAA, se decide utilizar el método del valor esperado, puesto que considera que sería el más apropiado para calcular la contraprestación a la que tendría derecho.

La empresa constructora revisa los párrafos 95 al 98, los cuales brindan las pautas para considerar como activos del contrato los costos de cumplir un contrato. Los costos incurridos para cumplir un contrato se reconocen como un activo si y sólo si se cumplen todos los siguientes criterios:

- i. Los costos se relacionan directamente con un contrato (o un contrato específico anticipado);
- ii. Los costos generan o mejoran los recursos de las empresas constructoras que serán utilizados en el cumplimiento de las obligaciones de desempeño en el futuro; y
- iii. Se espera que los costos se recuperen.

Los costos incluidos en la obra son la mano de obra directa, materiales directos y la asignación de gastos generales que se relacionan directamente con el contrato. La constructora F&R Asociados cumple con todos los requisitos mencionados anteriormente para reconocer los costos incurridos.

Satisfacción de las obligaciones de desempeño

Los párrafos 31 al 45 de la NIIF 15, prescriben las pautas para el reconocimiento del ingreso cuando (o a medida que) satisface una obligación de desempeño. Para cada obligación de desempeño identificada, una entidad determinará al comienzo del contrato, si satisface la obligación de desempeño a lo largo del tiempo o satisface en un momento determinado.

Los ingresos se reconocen cuando se cumple una obligación de desempeño mediante la transferencia de un bien o servicio prometido a un cliente. La transferencia de bienes o servicios ocurre cuando el cliente obtiene el control de ese bien o servicio. Esto ocurriría en un determinado momento (por ejemplo, cuando las mercaderías son entregadas al cliente) o a lo largo del tiempo (por ejemplo, cuando se satisfacen la prestación de servicios).

En cuanto a los ratios utilizados en los cuales ha tenido incidencia las estimaciones de los ingresos, se hará un breve detalle de cada uno y de su impacto.

En el estado de situación financiera, se dan cambios entre la base contable (NIIF 15) y la base tributaria (LIR) en el pasivo corriente y en el patrimonio. En el pasivo corriente, se presenta un cambio de S/ 34,225.09 debido al reconocimiento del pasivo contractual por un menor reconocimiento de ingresos por la aplicación de una penalización y por el menor impuesto por pagar.

El cambio de S/ (13,309.76) es producto del menor impuesto resultante por pagar originado por un menor reconocimiento de ingresos. Por ende, el resultado del ejercicio en la cuenta del patrimonio se ve aminorado por (34,225.09) y se da por los cambios en estado de resultados.

Con referencia al estado de resultados, se puede observar la variación de S/ (47,534.85) en los ingresos debido a que se ha considerado una menor estimación de los ingresos a razón de la penalización de la obra. El cambio en el impuesto a la renta y la utilidad neta se da por lo mencionado líneas arriba en el estado de situación financiera.

En cuanto a los ratios obtenidos, se puede observar las siguientes variaciones:

Margen Bruto: La variación en el margen bruto es de (1.67%) debido al menor reconocimiento que la empresa F&R Asociados SAA le dio por el cálculo del precio de la transacción considerando la penalización.

Margen Neto: El margen neto es el resultante de la disminución del margen bruto y sus respectivos gastos, los cuales muestran una diferencia de 1.20% entre la base contable y la base tributaria.

CAPÍTULO VI: CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

6.1 Conclusiones

La NIIF 15 (Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes), trae consigo cambios sustanciales que afectaran directamente el calendario o cronograma para el reconocimiento de los ingresos del sector construcción, tales cambios como por ejemplo las contraprestaciones variables que conllevaran a reconocer ingresos de forma anticipada o retrasada dada las características del contrato. Estos cambios tienen implicancia financiera y tributaria, tanto en los ratios financieros como en la determinación del impuesto a la renta respectivamente.

La transición de la NIC 11 (Contratos de Construcción) a la NIIF 15 (Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes) tendrá un impacto en el reconocimiento de los ingresos de las empresas del sector construcción, puesto que esta implementación demandará cambios en las empresas. Dichos cambios en relación a un mayor entrenamiento del personal de las distintas áreas involucradas, lo cual permitirá estar a la vanguardia frente a lo que demande la referida norma.

La aplicación de la NIIF 15 demandara un mayor análisis y juicio profesional por parte del área legal y contable para la identificación y planteamiento de las obligaciones de desempeño que son la base para el correcto tratamiento contable que exige la presente norma. Es por esta razón que se espera grandes cambios en la dinámica contable que tendrán repercusión en la información entregada a través de los estados financieros, principalmente en el estado de Resultados Integrales. Se espera que la aplicación de esta norma derive en una colaboración mutua de todas las áreas como el área financiera, legal, comercial, contable y tecnología de información donde se analizará el impacto de ratios financieros, la revisión y dinámica de los contratos, la dinámica contable y los sistemas para registrar la información.

El reemplazo de la NIC 11 por la implementación de la NIIF 15, lo que busca es unificar el criterio de reconocimiento de los ingresos ya que esta nueva norma brindará

lineamientos específicos que permitirán homogenizar la lectura de los estados financieros, y así poder sincerar toda la información brindada en los reportes entregados a los usuarios de los estados financieros. Al tener una información con mayor desagregación, los stakeholders podrán observar detalladamente las transacciones financieras, observando los ratios de rentabilidad que son de vital importancia.

Al observar la dinámica de las empresas del sector construcción y de la complejidad de sus contratos, se puede concluir que el sector construcción será una de las industrias con mayor incidencia en el estudio a profundidad de los cinco pasos de la NIIF 15, puesto que uno de los principales puntos de la norma es la identificación de las obligaciones de desempeño, que conllevará al desarrollo correcto de los demás pasos. Las empresas de este rubro tienen contratos múltiples los cuales consideran muchos bienes y servicios dentro de los mismos y es por esta razón que será vital que se realice un completo análisis de los contratos para seguir los lineamientos de la NIIF 15.

Se espera que esta nueva norma tenga un impacto en la distribución de las utilidades debido a que estará íntimamente ligada a las estimaciones que se realicen en el reconocimiento de ingresos (los que se realicen anticipadamente como las penalidades y bonificaciones).

La presentación de los estados financieros bajo NIIF 15 permitirá una mejor apreciación de los ingresos y costos incurridos a los usuarios de los estados financieros, puesto que estos deben ser detallados en el Estado de Resultados.

Las actividades de estadística que se desarrollan en las empresas también serán vitales para la correcta implementación de esta norma, puesto que las estimaciones realizadas con anticipación como son las penalidades y las bonificaciones, dependerán de la información estadística con la que cuenta la empresa para estimarlos fiablemente.

Desde el enfoque tributario de la NIIF 15, La Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (SUNAT) no ha efectuado ningún pronunciamiento sobre el nuevo tratamiento tributario que se le dará a los ingresos. Actualmente el reconocimiento de ingresos se encuentra alineado de manera contable y tributaria puesto que son reconocidos conjuntamente.

En base a la investigación cualitativa, se puede afirmar que los entrevistados consideran que la aplicación de la NIIF 15 permitirá desagregar los ingresos para lograr su sinceramiento. Por otro lado, afirman que para una empresa constructora que ya se encuentra bajo los lineamientos de las normas NIC 11 y NIC 18, no habría mayores inconvenientes para afrontar los retos que le demandará la aplicación de la NIIF 15.

En base a la investigación cuantitativa, se puede afirmar que los usuarios de los estados financieros obtendrán información útil en la lectura de los mismos. También, se hace mención a una mejor identificación de las obligaciones de desempeño del sector construcción, lo cual será un gran reto para estas empresas dada la cantidad de bienes y servicios ofrecidos.

La presente investigación reveló la afectación financiera que tendrán las empresas del sector construcción y su reflejo en sus respectivos ratios como el margen bruto y el margen neto.

Tributariamente, consideran que la NIIF 15 no generará inseguridad jurídica en las empresas del sector construcción.

6.2 Recomendaciones

Como primera recomendación a las empresas del sector construcción, es la revisión de todos los contratos que se encuentren en desarrollo así como aquellos contratos que se proyecten a desarrollar a fin de realizar la aplicación de los cinco pasos de la norma NIIF15 de manera anticipada; dicha recomendación se enfoca en ir adoptando y familiarizándose con la norma ya que esta nueva NIIF demanda una exhaustiva revisión de los contratos y los hitos que cada uno de estos contiene. Además, una parte vital de la aplicación de esta NIIF, es la correcta identificación de las obligaciones de desempeño que contiene cada contrato. Todos los puntos anteriormente mencionados, solo podrán ser correctamente aplicados si todas las áreas de la empresa trabajan en conjunto.

Como segunda recomendación es la capacitación e integración de cada una de las áreas de las empresas del sector construcción, puesto que los cinco pasos que demanda la NIIF 15, no será solo del interés del área contable, sino de todas las áreas que conforman la empresa. Entre las más importantes áreas que necesitarán constantes capacitaciones serán,

principalmente, el área legal, encargada de la revisión de los contratos y el área financiera quien medirá el impacto que se generará en las empresas constructoras por el nuevo modelo de reconocimiento de los ingresos.

Las empresas constructoras que cotizan en la bolsa de valores cuentan con un amplio historial en lo que respecta a construcción de grandes obras, dado ello, es que las empresas han capitalizado basta información de indole estadística a lo largo de los años. Se recomienda que toda esta información estadística sea recopilada y almacenada en un solo departamento, sea contable o legal, puesto que dicha información será necesaria y de gran ayuda para futuros cálculos y estimaciones en el reconocimiento de los ingresos que contempla la NIIF 15 tales como las bonificaciones y penalidades. Además, se recomienda que las empresas del sector construcción ya estén elaborando sus estados financieros retrospectivamente a fin de generar los análisis comparativos y proyecciones en los posibles impactos aún no visibles.

El área tributaria de la empresa constructora es otra de las cuales necesitará mayor preparación y capacitación, especialmente sobre la NIC 12 “Impuesto a las Ganancias” puesto que los reconocimientos anticipados de ingresos que se pueden dar dentro de la aplicación de la NIIF 15, tales como las bonificaciones y penalidades generarán diferencias temporales en los estados financieros que deberán ser evaluados exhaustivamente por esta área a fin de tener información tributaria que se encuentre bajo los lineamientos de esta nueva norma.

Se recomienda que los contratos de las empresas constructoras que se encuentren vigentes o en ejecución, vayan siendo evaluados bajo el amparo de la NIIF 15, puesto que las empresas que presentan sus estados financieros ante el Sistema de Mercado de Valores (SMV) deben presentar sus estados financieros adaptados a esta nueva norma de reconocimiento de ingresos.

Finalmente, en cuanto al impacto tributario, se recomienda un exhaustivo análisis de las obligaciones de desempeño que, siendo catalogadas dentro del paquete de actividades de construcción, estas tengan reconocimiento o identificación independiente tratándoseles como contratos fuera del alcance de la categoría de construcción. Esto debido a que los contratos de construcción tienen una afectación del 4% del pago de detracciones, sin embargo, si se quitase la categoría de contrato de construcción a una obligación de

desempeño quedando ello separada como un servicio independiente, este contaría con una afectación del 12% por concepto de detracción. Ahora con la aplicación de la norma NIIF 15 es que las empresas constructoras deben identificar sus obligaciones de desempeño, las mismas que al ser mal interpretadas y separadas del paquete de construcción podrían resultar colocándose dentro de las categorías de servicios por lo que pagarían un mayor monto por concepto de detracción, esto generaría un alza en el pago de impuestos y por ende una menor liquidez por parte de las empresas constructoras.

REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

Barrantes, F. (2017). NIIF 15: Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes. Desayuno empresarial NIIF 15 (pp. 30). Lima, Perú. TP Consultants.

Barroso, C. (2014). NIIF 15: Ingresos de contratos con clientes, un nuevo desafío contable. *Revista Contable*, (24), 8-26. Recuperado de: <http://web.b.ebscohost.com/ehost/detail/detail?vid=4&sid=8a496dc5-0b8f-4c0c-ac5d-a30d9f2e7508%40sessionmgr102&bdata=Jmxhbmc9ZXN%3d#AN=98190263&db=fap>

BCRP - Banco Central de Reserva del Perú, (2017).Reporte de Inflación. Panorama actual y proyecciones macroeconómicas 2017-2018. (2017). Reporte Junio 2017. Recuperado de: <http://www.bcrp.gob.pe/docs/Publicaciones/Reporte-Inflacion/2017/junio/reporte-de-inflacion-junio-2017.pdf>

Bernal-Domínguez, Deyanira; Amat-Salas, Oriol; (2012). Anuario de ratios financieros sectoriales en México para análisis comparativo empresarial. *Ra Ximhai*, Mayo-Agosto, 271-286. Recuperado de: <http://www.redalyc.org/html/461/46125172003/>

Bernardi Carriello, Bernardo; (2005). El contagio financiero en países emergentes. *Pensamiento & Gestión*, diciembre, 43-77. Recuperado de: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=64601903>

CAPECO, (2017). Informe económico de la construcción. Situación y perspectivas de la industria del cemento en el Perú. Boletín N° 14. Recuperado de: <http://www.icd.org.pe/iec/publicaciones/>

CAPECO, (2017). Informe económico de la construcción. Se prevé un tercer año de retracción en la construcción. Boletín N° 14. Recuperado de: <http://www.icd.org.pe/iec/publicaciones/>

COSAPI, (2017). Líneas de Negocio: Ingeniera y Construcción. Recuperado de: <https://www.cosapi.com.pe/Site/Index.aspx?aID=1400> (Consulta: 22 de setiembre del 2017)

Chávez Luis A. (2016). Reflexiones sobre las principales modificaciones a la NIIF para las Pymes. Revista Lidera. Pontificia Universidad Católica del Perú. Recuperado de: <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/revistalidera/article/view/18222/18462>

De la Vega, Beatriz, (julio, 2017). Desayuno Ejecutivo: NIIF 15. La NIIF y su relación con la tributación. EY-Ernst & Young Global Limited. Recuperado de: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-presentacion-desayuno-ejecutivo-niif-15/\\$FILE/EY-presentacion-desayuno-ejecutivo-niif-15.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-presentacion-desayuno-ejecutivo-niif-15/$FILE/EY-presentacion-desayuno-ejecutivo-niif-15.pdf)

Deloitte Touche Tohmatsu Limited (Enero 2016). NIIF 15 Perspectivas para la Construcción y Sector Inmobiliario. Recuperado de: https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cl/Documents/real-estate/cl-brochure_NIIF_15.pdf

Deloitte Touche Tohmatsu Limited (2016). Implementación del IFRS (NIIF) 15 Ingresos ordinarios provenientes de contratos con los clientes: Una guía práctica para los problemas de implementación para el sector de productos y servicios industriales. Recuperado de: [https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/co/Documents/audit/BibliotecaTecnica/RecursosIFRS/Otros/IFRS%2015%20Productos%20industriales%20\(ok\).pdf](https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/co/Documents/audit/BibliotecaTecnica/RecursosIFRS/Otros/IFRS%2015%20Productos%20industriales%20(ok).pdf)

Diario Gestión (2017). CAF: Perú es líder en mejoramiento de infraestructura. Recuperado de: <http://gestion.pe/noticia/367936/caf-peru-lider-mejoramiento-infraestructura>

Diario Gestión (2017). Caso Lava Jato: Proyectos paralizados en el Perú equivalen al 4.7% del PBI. Recuperado de: <http://gestion.pe/economia/caso-lava-jato-proyectos-paralizados-peru-equivalen-al-47-pbi-2186584>

Diario El Peruano (2017). MEF: Inversión Privada se recuperará en 2017 luego de tres años de caídas. Recuperado de: <http://www.elperuano.pe/noticia-inversion-privada-se-recuperara-2017-luego-tres-anos-caidas-54476.aspx>

Diario La República, (2016). Conozca los impactos tributarios de la UIT con valor de S/4,050 en 2017. Economía. Lima- Perú. Recuperado de: <http://larepublica.pe/economia/1001272-conozca-los-impactos-tributarios-de-la-uit-con-valor-de-s-4050-en-2017>

Díaz Becerra, Oscar Alfredo; (2010). Estado actual de la aplicación de las NIIF en la preparación de estados financieros de las empresas peruanas. *Contabilidad y Negocios*, Noviembre-Sin mes, 5-28. Recuperado de: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=281621783002>

Díaz Becerra, Oscar Alfredo; (2014). Efectos de la adopción por primera vez de las NIIF en la preparación de los estados financieros de las empresas peruanas en el año 2011. *Revista Universo Contábil*, Enero-Marzo, 126-144. Recuperado de: <http://www.redalyc.org/html/1170/117030156008/>

Doupnik, Timothy y Héctor Perera, 2007. Contabilidad Internacional. México: McGraw Hill Interamericana.

EY-Ernst & Young, (2017). ¿Cuáles son los cambios en las revelaciones a los estados financieros que incorpora la NIIF 15?. Recuperado de: <http://www.ey.com/uy/es/newsroom/news-releases/news-ey-cuales-son-los-cambios-en-las-revelaciones-a-los-estados-financieros-que-incorpora-la-niif-15>

FASB, (2006). Memorandum of Understanding between the FASB and the IASB. Recuperado de: <http://www.fasb.org/cs/BlobServer?blobcol=urldata&blobtable=MungoBlobs&blobkey=id&blobwhere=1175819018800&blobheader=application%2Fpdf>

Ferrer, A. (2017). Revisando la NIC 18 Ingresos de Actividades Ordinarias – Parte Inicial. Actualidad Empresarial. Primera quincena de abril 2017, (372), p. IV-5.

Ferrer, A. (2017). Revisando la NIC 18 Ingresos de Actividades Ordinarias – Parte Final. Actualidad Empresarial. Segunda quincena de abril 2017, (373), p. IV-6

Graña y Montero, (2017). Áreas del Negocio: Ingeniera y Construcción. Recuperado de: http://www.granaymontero.com.pe/areas_negocio.aspx#construccion (Consulta: 22 de setiembre del 2017)

Guse, Jaqueline Carla; Leite, Mauricio; da Silva, Tarcísio Pedro; (2016). Impacto financiero en el retorno de las acciones en empresas latinoamericanas. *Revista Facultad de Ciencias*

Económicas: Investigación y Reflexión, XXIV. 47-61. Recuperado de: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=90947653004>

Hernández, A. (2014). Los contratos internacionales de construcción “Llave en Mano”. Universidad Carlos III de Madrid. Recuperado de: <https://e-revistas.uc3m.es/index.php/CDT/article/viewFile/1915/908>

IFRS Foundation (1995). *NIC 11 Contratos de Construcción*. Recuperado de: https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_public/con_nor_co/vigentes/nic/11_NIC.pdf

IFRS Foundation, (2004). *NIC 18 Ingresos de Actividades Ordinarias*. Recuperado de: https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_public/con_nor_co/vigentes/nic/18_NIC.pdf

IFRS Foundation, (2017). *NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*. Recuperado de: https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_public/con_nor_co/vigentes/niif/NIIF15_2014_v12112014.pdf

ICCGSA, (2017). Servicios: Edificaciones. Recuperado de: <http://www.iccgsa.com/servicios/serv-edificaciones/> (Consulta: 22 de setiembre del 2017)

Hernández, R., Fernández, C., Baptista, M. (2014). Metodología de la Investigación (6ªed.). México D.F: McGRAW-HILL / Interamericana Editores, S.A. de C.V.

Jorratt, M. (2010). Metodología para medir el impacto fiscal de los gastos tributarios subnacionales en Colombia. Banco Interamericano de Desarrollo. Colombia. Recuperado de: <http://www.iadb.org/wmsfiles/products/publications/documents/35259025.pdf>

Lozada, A., (2015). Ruta Seductora hacia la Convergencia Divulgación: NIIF para Pymes. Revista Internacional Administración y Finanzas. Volumen 08, N°2. Recuperado de: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2500525

Libera, B., (2007). Impacto, impacto social y evaluación del impacto. Biblioteca Nacional José Martí. La Habana, Cuba. Recuperado de: http://bvs.sld.cu/revistas/aci/vol15_3_07/aci08307.htm

Marin, E. (2015). La nueva norma de reconocimiento de ingresos y su impacto en la manera de hacer negocios. Desafíos del Nuevo modelo de 5 pasos. EY. Recuperado de: [http://www.ccpmiranda.org/getattachment/CharlasSimposios/Documentos/Simposio-de-Actualizacion-Profesional-42-Anive-\(1\)/La-Nueva-Norma-de-Reconocimiento-de-Ingresos-y-su-Impacto-en-la-Manera-de-Hacer-Negocios.pdf.aspx](http://www.ccpmiranda.org/getattachment/CharlasSimposios/Documentos/Simposio-de-Actualizacion-Profesional-42-Anive-(1)/La-Nueva-Norma-de-Reconocimiento-de-Ingresos-y-su-Impacto-en-la-Manera-de-Hacer-Negocios.pdf.aspx)

Mejía J. (2017) Impacto de las Nuevas Normas Internacionales de Información Financiera. KPMG in Perú. Recuperado de: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pe/pdf/Prensa/06.04.2017-impacto-nuevas-niif.pdf>

Molina Llopis, Rafael; Díaz Becerra, Oscar Alfredo; Vásquez, José Carlos; Casinelli, Hernán; (2014). El proceso de convergencia con las Normas Internacionales de Información Financiera en España, Perú y Argentina. *Contabilidad y Negocios*, 5-26. Recuperado de: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=281636188002>

OBRAINSA, (2017). Unidades de negocio: Construcción. Recuperado de: <http://www.obrainsa.com.pe/unidades-de-negocio#construccion> (Consulta: 22 de setiembre del 2017)

Pacheco, C.A. (2016). En el 2016, El Sector inmobiliario avanza todavía a paso lento. Camara de Lima, Informe especial. Recuperado de: https://www.camaralima.org.pe/repositorioaps/0/0/par/r720_1/inf_esp_720.pdf

Pacheco, C. (2016). Relación entre la NIIF 15 y NIC 11, Aplicación en los Estados Financieros (Tesis de Pregrado). Universidad Laica Vicente Rocafuerte de Guayaquil, Guayaquil, Ecuador.

Peña Molina, Alirio; (2007). Efectos Tributarios Derivados de la Adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera. Caso: Venezuela. *Actualidad Contable Faces*, julio-diciembre, 56-68. Recuperado de: <http://www.redalyc.org/html/257/25701506/>

Pérez, C., Méndez, V., Fernández, C., Alvarado, M., Méndez, P., (2015). Comunidad Andina de Naciones (CAN), Perú, Colombia, Bolivia y Ecuador: Proceso de Convergencia y adopción de las NIIF. *Revista Economía y Política*. N° 21, pp. 49-63. Recuperado de: <https://publicaciones.ucuenca.edu.ec/ojs/index.php/REP/article/view/609/528>

PWC. (2014). Alerta Técnica N°08. NIIF 15: Ingresos Provenientes de Contratos con Clientes. Recuperado de: <https://www.pwc.com/ve/es/publicaciones/assets/alerta-tecnica-no-8-es.pdf>

Rahola, F. (2014). Actualización contable. La nueva norma de reconocimiento de ingresos. EY, Recuperado de: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/2015-05-Nueva-norma-reconocimiento-ingresos/\\$FILE/EY-nueva-norma-Reconociento-ingresos.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/2015-05-Nueva-norma-reconocimiento-ingresos/$FILE/EY-nueva-norma-Reconociento-ingresos.pdf)

Ramírez-Reyes, Gloria Stella; Manotas-Duque, Diego Fernando; (2014). Modelo de medición del impacto financiero del mantenimiento de inventario de suministros. *Scientia Et Technica*, Septiembre-Sin mes, 251-260. Recuperado de: <http://www.redalyc.org/html/849/84932139004/>

Real Academia Española (2017) Impacto. Diccionario de la Real Academia Española. [versión electrónica]. España: Asociación de Academias de la Lengua Española. Recuperado de: <http://dle.rae.es/?id=L1TjrM9>

Robles Rodríguez, Josefina; Velázquez García, Leticia; (2013). Estructura y desempeño del sector de la construcción en México. *El Cotidiano*, Noviembre-Diciembre, 105-116. Recuperado de: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=32529942011>

Rodríguez, Ferrán, (2014). Próxima NIIF 15: Los ingresos de los contratos con los clientes. *Revista Conocimiento Asesor. Gestión, Chequeo y Planificación Legal*. Recuperado de: <http://diposit.ub.edu/dspace/bitstream/2445/66882/1/648785.pdf>

Romero E. y García B. (2009). Futuro contable para la venta de construcciones. Partida doble. Recuperado de: http://nicniif.org/files/u57/ARTICULO_PARA_DESCARGAR_PDF_MAR_09.pdf

SAN MARTIN, (2017). Servicios: Construcción. Recuperado de: <http://sanmartin.com/servicios/construccion/> (Consulta: 22 de setiembre del 2017)

Spain IFRS Centre of Excellence (2014). NIIF 15 Ingresos Procedentes de Contratos con Clientes, El IASB emite la nueva norma de reconocimiento de ingresos ordinarios (2014). Recuperado de: https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/es/Documents/auditoria/Deloitte_ES_Auditoria_NIIF-15-ingresos-procedentes-de-contratos-con-clientes.pdf

SUNAT, (1994). Ley del Impuesto a la Renta. Reglamento de la Ley de Impuesto a la Renta. Capitulo IX. Del Régimen para Determinar la Renta. Decreto Supremo N°122-94-EF. Ministerio de Economía y Finanzas. Lima, Perú. Recuperado de: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/renta/regla/cap9.htm>

SENCICO, (2017). Clasificación Internacional Industrial Uniforme – Revisión IV – ONU. Sección F – Construcción. pp. 01-03. Recuperado de: <https://www.sencico.gob.pe/descargar.php?idFile=24>

TEKTON, (2017). Unidades de negocio: Infraestructura. Recuperado de: <http://www.tekton.com.pe/> (Consulta: 22 de setiembre del 2017)

The Law Dictionary (2017). What is financial impact? Diccionario de leyes online 2da edición. Recuperado de: <http://thelawdictionary.org/financial-impact/>

Tua, Jorge 1983. Principios y Normas de Contabilidad. Madrid: Instituto de Planificación Contable, Ministerio de Economía y Hacienda.

Valencia Gutiérrez, A. (2017). Impacto financiero, tributario en la gestión económica según el sistema de detracciones. *Quipukamayoc*, 24(46), 101-110. Recuperado de: <http://revistasinvestigacion.unmsm.edu.pe/index.php/quipu/article/view/13245/11765>

Vázquez N. y Díaz M., (2013). Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF-IFRS). Principios y ejercicios avanzados de contabilidad global. Editorial Profit. Barcelona, España, pp. 26-27.

Vílchez, Percy (2008). La armonización de Normas Contables en los países de América. *Contabilidad y Negocios*, año 3, N° 5, pp. 5-10.

Yazo, M. V. (2015). Impacto económico, financiero y tributario por implementación de NIIF (Tesis de Maestría). Universidad Militar Nueva Granada, Colombia. Recuperado de: <http://repository.unimilitar.edu.co/bitstream/10654/7354/1/YazoOrtegaMariaVeronica2015.pdf>

Zurita, J., Martínez, J., & Rodríguez, F. (2009). La crisis financiera y económica del 2008. Origen y consecuencias en los Estados Unidos y México. *El Cotidiano*, (157), 17-27. Recuperado de: <http://www.redalyc.org/pdf/325/32512739003.pdf>

APÉNDICES

Apéndice A: Matriz de Consistencia

La NIIF 15 y la evaluación de su impacto financiero y tributario en las empresas del sector construcción				
PROBLEMA	OBJETIVOS	HIPÓTESIS	VARIABLES	METODOLOGÍA
PRINCIPAL	OBJETIVO GENERAL	GENERAL	VARIABLE INDEPENDIENTE	TIPO DE INVESTIGACIÓN
¿Cuál será el impacto financiero y tributario en la implementación de la NIIF 15 en el sector construcción?	Determinar el impacto financiero y tributario en la implementación de la NIIF 15 en las empresas del sector construcción	La NIIF 15 impactará positivamente en lo que respecta a la situación financiera y tributaria de las empresas del sector construcción.	La NIIF 15 Indicadores: IFRS 15	Exploratoria
ESPECIFICA	ESPECIFICOS	ESPECIFICAS	VARIABLE INDEPENDIENTE	DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN
1. ¿Cuál será el impacto financiero en la implementación de la NIIF 15 en el sector construcción?	1. Identificar el impacto financiero que tendrá la NIIF15 en las empresas del sector construcción.	1. La NIIF 15 impactará positivamente en lo relacionado a la parte financiera de las empresas del sector construcción.	Impacto Financiero e Impacto Tributario	Enfoque mixto
2. ¿Cuál será el impacto tributario en la implementación de la NIIF 15 en el sector construcción?	2. Identificar el impacto tributario que tendrá la NIIF15 en las empresas del sector construcción.	2. La NIIF 15 impactará positivamente en lo relacionado a la parte tributaria de las empresas del sector construcción.	Indicadores: Ratios financieros, impuesto a la renta, SUNAT	Método cualitativo: N=2 n=2

			Instrumento: Entrevista
3. ¿Cuáles serán los principales cambios entre la NIIF 15 y la NIC 11?	3. Identificar cuáles serán los principales cambios entre la NIIF 15 y la NIC 11.	3. La Norma Internacional de Información Financiera 15 cubrirá vacíos interpretativos que mostraba la norma a reemplazar NIC 11.	Método cuantitativo N=6 n=6 Instrumento: Encuesta
			Estudio de Caso Práctico

Apéndice B: Entrevista a profundidad

Señores gerentes, el programa de titulación de la Universidad Peruana de Ciencias

Aplicadas, agradece su participación en la investigación académica de la carrera de Contabilidad, aportando su valiosa experiencia al presente trabajo de investigación de los alumnos que desean alcanzar el grado de licenciado en contabilidad.

Se agradece de antemano su participación.

Nombre del entrevistado(a):

Cargo:

Empresa:

Actividad Económica:

¿Cuáles son las características principales que debe tener un contrato?

¿Cuál es su opinión sobre la transferencia de control?

¿Considera que la NIIF 15 podría retrasar o adelantar el reconocimiento de los ingresos?

¿Cómo se reconocen las obligaciones de desempeño?

¿Cómo se determina el precio en una transacción?

¿Qué impactos financieros tendrá la aplicación de la NIIF 15?

¿Qué impactos tributarios se presentarán con la aplicación de la NIIF 15?

¿Cuál es su opinión sobre la implementación de la NIIF 15?

¿Cuáles serán los principales retos que enfrentarán las empresas del sector construcción para la implementación de la NIIF 15?

¿Cuáles considera que son las principales diferencias entre la NIIF 15 y la NIC 11 y la NIC 18?

Apéndice C: Encuesta

N°	Objetivo y Alcance	Totalmente en desacuerdo	Desacuerdo	A veces	De acuerdo	Completamente de acuerdo
1	La NIIF 15 presentará información útil a los usuarios de los estados financieros sobre la naturaleza, importe, calendario e incertidumbre de los ingresos de actividades ordinarias.	1	2	3	4	5
	Reconocimiento y medición	Totalmente en desacuerdo	Desacuerdo	A veces	De acuerdo	Completamente de acuerdo
2	La NIIF 15 permitirá una mejor determinación de los precios de venta independientes.	1	2	3	4	5
3	La aplicación de los cinco pasos permitirá un mejor reconocimiento de los ingresos.	1	2	3	4	5
4	La aplicación de la NIIF 15 permitirá una mejor evaluación de las obligaciones de desempeño.	1	2	3	4	5
5	Una entidad considerará los términos del contrato y sus prácticas tradicionales de negocio para determinar el precio de la transacción.	1	2	3	4	5
6	Una entidad estimará un importe de contraprestación variable utilizando el método del valor esperado y el método del importe más probable.	1	2	3	4	5
7	Un cliente recibirá un descuento por comprar un grupo de bienes o servicios si la suma de los precios de venta independientes de dichos bienes o servicios comprometidos en el contrato supera la contraprestación acordada.	1	2	3	4	5
	Información a revelar	Totalmente en desacuerdo	Desacuerdo	A veces	De acuerdo	Completamente de acuerdo
8	La NIIF 15 permitirá sincerar la información sobre los contratos con clientes, los juicios significativos y los activos reconocidos.	1	2	3	4	5
9	Una entidad desagregará los ingresos de actividades ordinarias reconocidos procedentes de contratos con clientes en categorías que representen la forma en que la naturaleza, importe, calendario e incertidumbre de los ingresos de actividades ordinarias y flujos de efectivo se ven afectados por factores económicos.	1	2	3	4	5
	Impacto financiero	Totalmente en desacuerdo	Desacuerdo	A veces	De acuerdo	Completamente de acuerdo
10	La aplicación de la NIIF 15 afectará los ratios de rentabilidad (margen de utilidad)	1	2	3	4	5
11	La implementación de la NIIF 15 tendrá un impacto negativo en el flujo de caja de las empresas.	1	2	3	4	5
	Impacto tributario	Totalmente en desacuerdo	Desacuerdo	A veces	De acuerdo	Completamente de acuerdo
12	La NIIF 15 generará alguna modificación en la ley del impuesto a la renta.	1	2	3	4	5
13	La Administración Tributaria acogerá la NIIF 15.	1	2	3	4	5
14	La aplicación de la NIIF 15 generará inseguridad jurídica y problemas de interpretación.	1	2	3	4	5
	Otros	Totalmente en desacuerdo	Desacuerdo	A veces	De acuerdo	Completamente de acuerdo
15	Los ERP utilizados necesitarán actualizaciones para la aplicación de la NIIF 15.	1	2	3	4	5
16	La NIIF 15 diferirá significativamente en el reconocimiento de los ingresos en comparación con la NIC 11 y la NIC 18.	1	2	3	4	5
17	La implementación de la NIIF 15 demandará mayores capacitaciones para el personal encargado de la implementación.	1	2	3	4	5
18	La NIIF 15 conllevará a la creación de nuevas áreas dentro de la empresa.	1	2	3	4	5
19	La NIIF 15 generará cambios en el Plan Contable actual.	1	2	3	4	5
20	La NIIF 15 permitirá brindar una mejor revelación a los usuarios de los estados financieros para permitirles comprender los ingresos de actividades desagregadas y ordinarias.	1	2	3	4	5