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 del impacto financiero y tributario en el sector
automotriz, Lima, Perú

TESIS

Para optar el título profesional de Licenciado en Contabilidad

AUTOR(ES)

Cano Rodríguez, Margarita Giuliana (0000-0001-8320-6976)

Gutiérrez Mamani, Violeta Nancy (0000-0002-8695-8986)

ASESOR

Barrantes Santos, Fanny Elcira (0000-0003-2478-6567)

Lima, 13 de diciembre de 2018

DEDICATORIA

El presente trabajo de investigación lo dedicamos a aquellos profesionales que han colaborado con su conocimiento y experiencia, y nos ha permitido avanzar con éxito para su culminación.

AGRADECIMIENTOS

Agradecemos al equipo que con esfuerzo y perseverancia logró culminar a pesar de situaciones contrarias.

A nuestra familia por su apoyo y confianza.

RESUMEN

El presente trabajo de investigación nace de la motivación sobre una nueva norma contable que está próxima a entrar en vigencia, se trata de la NIIF 15 Ingresos de Actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes; dicha norma cambia el modelo de reconocimiento de ingresos es decir la forma en que se contabiliza y periodos en los que se va a reconocer.

Los impactos va a depender del sector, por ello se ha elegido el sector automotriz donde se expone la situación problemática considerando como punto de partida las causas y se analiza las consecuencias de su implementación en el campo financiero y tributario.

La investigación consta de cinco capítulos: en primer lugar se presenta el marco teórico que contiene las bases de la temática tratada, luego se presenta el plan de investigación que define el tema, problema, hipótesis, objetivo general y específicos; como siguiente punto se considera la metodología de investigación empleada para el recojo de información con instrumentos como la entrevista y cuestionario, posteriormente en el capítulo cuatro se presenta los resultados obtenidos de la aplicación de los instrumentos y el caso práctico, finalmente se analiza los resultados obtenidos de la aplicación de la entrevista, el cuestionario y caso de aplicación.

Palabras clave: NIIF 15; Impacto financiero; Impacto tributario; Sector automotriz.

IFRS 15 Revenue from Ordinary Activities Contract Procedures with Customers and the
evaluation of the financial and tax impact in the automotive sector, Lima, Peru

ABSTRACT

This research work is based on the motivation for a new accounting standard that is about to enter into force, this is IFRS 15 Revenue from ordinary activities from contracts with customers; This standard changes the revenue recognition model, that is, the way in which it is accounted for and periods in which it is going to be recognized.

The impacts that will have will depend on the sector, for that reason the automotive sector has been chosen where the problematic situation is exposed, considering as a starting point the causes and analyzing the consequences of its implementation in the financial and tax field.

The research consists of five chapters: first, the theoretical framework that contains the foundations of the subject matter is presented, then the research plan that defines the theme, problem, hypothesis, general and specific objective is presented, as the following point is considered the research methodology used for the collection of information with instruments such as the interview and questionnaire, later in chapter four the results obtained from the application of the instruments and the practical case are presented, finally in the last chapter the results obtained are analyzed. the application of the interview, the questionnaire and the application case.

Keywords: IFRS 15; Financial impact; Tax impact; Automotive section.

TABLA DE CONTENIDOS

1	INTRODUCCIÓN.....	1
2	CAPÍTULO I. MARCO TEÓRICO	2
2.1	NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA.....	2
2.1.1	Definición de las NIIF	2
2.1.2	Beneficios de la adopción de las NIIF	2
2.1.3	Adopción de las NIIF en el Perú	3
2.1.4	Importancia de la aplicación de las NIIF en el Perú.....	4
2.1.5	Proceso de Convergencia de las Normas Internacionales de Información Financiera	5
2.1.6	NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con clientes.....	7
2.1.7	Alcances de la NIIF 15	7
2.1.8	Reconocimiento de ingresos.....	8
2.1.9	Transición de la Norma Internacional de Información Financiera NIIF 15 ...	14
2.2	IMPACTO FINANCIERO	16
2.2.1	Función financiera	17
2.2.2	Análisis de la situación de la empresa	17
2.2.3	Impactos financieros en la organización	17
2.3	IMPACTO TRIBUTARIO	18
2.3.1	Precedente Tributario en el reconocimiento de ingresos.....	18
2.4	EL IMPACTO FINANCIERO Y TRIBUTARIO Y LA NIIF 15	28
2.5	SECTOR AUTOMOTRIZ	30
2.5.1	Situación General	30
2.5.2	Tendencias Globales del Sector Automotriz	35
3	CAPÍTULO II. PLAN DE INVESTIGACIÓN.....	37
3.1	SITUACIÓN PROBLEMÁTICA INICIAL.....	37
3.2	PROBLEMA PRINCIPAL	39
3.2.1	Problemas secundarios	40
3.3	OBJETIVO GENERAL	40
3.3.1	Objetivos específicos.....	40

3.4	HIPÓTESIS INICIAL	40
3.4.1	Hipótesis específicas	40
4	CAPÍTULO III. METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN.....	41
4.1	TIPO DE INVESTIGACIÓN	41
4.1.1	Diseño metodológico	42
4.2	INVESTIGACIÓN CUALITATIVA	42
4.2.1	Tamaño de la población.....	42
4.2.2	Proceso de muestreo	43
4.2.3	Selección de muestra	43
4.2.4	Análisis de la Información.....	44
4.3	INVESTIGACIÓN CUANTITATIVA	44
4.3.1	Proceso de muestreo	44
4.3.2	Proceso de muestreo	44
4.3.3	Selección de la muestra	44
4.3.4	Recolección y procesamiento de datos	46
5	CAPÍTULO IV. DESARROLLO.....	47
5.1	RESULTADOS DE ENTREVISTAS	47
5.2	RESULTADOS DE ENCUESTAS	55
5.3	CASOS DE APLICACIÓN	77
6	CAPÍTULO V. ANÁLISIS DE RESULTADOS.....	106
6.1	ANÁLISIS DE LAS ENCUESTAS	108
6.2	ANÁLISIS DEL CASO DE APLICACIÓN	109
7	CONCLUSIONES	112
8	RECOMENDACIONES	113
9	REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	114
10	ANEXOS	118

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1 <i>Adopción gradual de las NIIF en el Perú</i>	4
Tabla 2 <i>Transición de tres contratos distintos</i>	14
Tabla 3 <i>Comparativo de NIC 18 y NIIF 15</i>	15
Tabla 4 <i>Empresas encuestadas</i>	45
Tabla 5 <i>Encuesta</i>	56
Tabla 6 <i>Encuesta</i>	57
Tabla 7 <i>Encuesta</i>	58
Tabla 8 <i>Encuesta</i>	59
Tabla 9 <i>Encuesta</i>	60
Tabla 10 <i>Encuesta</i>	61
Tabla 11 <i>Encuesta</i>	62
Tabla 12 <i>Encuesta</i>	63
Tabla 13 <i>Encuesta</i>	64
Tabla 14 <i>Encuesta</i>	65
Tabla 15 <i>Encuesta</i>	66
Tabla 16 <i>Encuesta</i>	67
Tabla 17 <i>Encuesta</i>	68
Tabla 18 <i>Encuesta</i>	69
Tabla 19 <i>Encuesta</i>	70
Tabla 20 <i>Encuesta</i>	71
Tabla 21 <i>Encuesta</i>	72
Tabla 22 <i>Encuesta</i>	73
Tabla 23 <i>Encuesta</i>	74
Tabla 24 <i>Encuesta</i>	75
Tabla 25 <i>Encuesta</i>	76

ÍNDICE DE FIGURAS

<i>Figura 1.</i> Proceso de convergencia de las NIIF en el Perú	6
<i>Figura 2.</i> Modelo de los cinco pasos.....	8
<i>Figura 3.</i> Diagrama para identificar las obligaciones diferenciadas en un contrato	10
<i>Figura 4.</i> Cronología del sector automotriz	31
<i>Figura 5.</i> Top 10 países productores de vehículos en el mundo	32
<i>Figura 6.</i> Esquema de la distribución del sector automotriz en el Perú.....	33
<i>Figura 7.</i> Venta de vehículos nuevos	34
<i>Figura 8.</i> Venta de vehículos livianos.....	35
<i>Figura 9.</i> Reconocimiento de ingresos impacta toda la organización.....	38
<i>Figura 10.</i> Encuesta.....	56
<i>Figura 11.</i> Encuesta.....	57
<i>Figura 12.</i> Encuesta.....	58
<i>Figura 13.</i> Encuesta.....	59
<i>Figura 14.</i> Encuesta.....	60
<i>Figura 15.</i> Encuesta.....	61
<i>Figura 16.</i> Encuesta.....	62
<i>Figura 17.</i> Encuesta.....	63
<i>Figura 18.</i> Encuesta.....	64
<i>Figura 19.</i> Encuesta.....	65
<i>Figura 20.</i> Encuesta.....	66
<i>Figura 21.</i> Encuesta.....	67
<i>Figura 22.</i> Encuesta.....	68
<i>Figura 23.</i> Encuesta.....	69
<i>Figura 24.</i> Encuesta.....	70
<i>Figura 25.</i> Encuesta.....	71
<i>Figura 26.</i> Encuesta.....	72
<i>Figura 27.</i> Encuesta.....	73
<i>Figura 28.</i> Encuesta.....	74
<i>Figura 29.</i> Encuesta.....	75
<i>Figura 30.</i> Encuesta.....	76

1 INTRODUCCIÓN

Estando próximos a la entrada en vigencia de un nuevo modelo de reconocimiento de ingresos derivados de contratos con clientes, que contiene la NIIF 15 Ingresos de Actividades ordinarias procedentes de contratos, esta norma presenta de forma integrada todos los requerimientos aplicables y sustituirá a las normas actuales de reconocimiento de ingresos, la NIC 18 Ingresos de actividades ordinarias, NIC 11 Contratos de construcción y demás interpretaciones referidas al reconocimiento de ingresos.

El principio fundamental se basa en la aplicación de un modelo único para el reconocimiento de ingresos, donde se estructura a través de 5 pasos que se desarrollan de forma muy extensa y detallada.

La entrada en vigencia de una nueva norma contable como NIIF 15 invita a diversos sectores a reflexionar y analizar si la entidad tendrá algún impacto, teniendo en cuenta el modelo del negocio y operaciones comerciales; por ello el sector automotriz nos motiva a realizar el presente trabajo de investigación que tiene como objetivo principal determinar la evaluación del impacto financiero y tributario de la NIIF 15 en dicho sector, así como analizar los vacíos en la normativa tributaria sobre el reconocimiento de ingresos.

La presente investigación recoge información sobre diversas interpretaciones principalmente de firmas auditoras internacionales y plasma un caso práctico de operaciones comunes que se presentan en el sector automotriz bajo NIIF 15 comparando con NIC 18. La intención de la investigación es ser un aporte para el sector automotriz y para futuras investigaciones respecto a la implementación, contabilización y presentación de los estados financieros considerando el impacto financiero y tributario.

2 CAPÍTULO I. MARCO TEÓRICO

2.1 Normas Internacionales de Información Financiera

2.1.1 Definición de las NIIF

Las Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS por sus siglas en inglés) son el conjunto de estándares internacionales de contabilidad promulgadas por International Accounting Standards Board (IASB), que establece los requisitos de reconocimiento, medición, presentación e información a revelar sobre las transacciones y hechos económicos que afectan a una empresa y que se reflejan en los estados financieros (www2.deloitte.com/co/es.html)

El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) con sede en Londres, se constituyó en el año 2001. Es responsabilidad del IASB, la aprobación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y documentos que se relacionan con ellas como el Marco Conceptual, proyectos de normas y otros documentos de discusión.

Según (Barrantes, 2016) precisa que las normas están basadas en principios que permiten que la información incluida en los estados financieros sea comparable y transparente. Además menciona que esto contribuye a que los inversores y demás grupos de interés que interactúan en mercados de capital de todo el mundo puedan tomar decisiones financieras. Las NIIF son basadas en principios y no en reglas, lo cual requiere en mayor grado la aplicación del juicio profesional por parte de la gerencia en las empresas.

2.1.2 Beneficios de la adopción de las NIIF

Frente a este tema que trae consigo la adopción de las NIIF (Ernst & Young, 2015) menciona que los beneficios de las NIIF para las empresas son significativos en términos de creación de empleo, costos de transacción y financiamiento y para el desarrollo del mercado de capitales.

Al respecto la firma auditora Deloitte afirma que la adopción de las NIIF/IFRS ofrece una oportunidad para mejorar la función financiera a través de una mayor consistencia en las políticas contables, obteniendo beneficios potenciales de mayor transparencia, incremento en la comparabilidad y mejora en la eficiencia. Entre otros podemos destacar: (www2.deloitte.com/co/es.html)

- Acceso a mercados de capital
- Transparencia en las cifras de los Estados Financieros

- Información consistente y comparable
- Mismo lenguaje contable y financiero
- Reducción de costos
- Herramienta para la alta gerencia en la toma de decisiones
- Modernización de la información financiera
- Simplificar la preparación de los Estados Financieros

2.1.3 Adopción de las NIIF en el Perú

El proceso de aprobación de las NIIF en el Perú está regulado por diversos organismos:

- Consejo Normativo de Contabilidad. Ley General del Sistema Nacional de Contabilidad N° 28708, de fecha 10 de abril de 2006. Norma la contabilidad de las entidades públicas y privadas.
- CONASEV: Organismo creado el 28 de mayo de 1968, inició funciones el 2 de junio de 1970 fue creado mediante el Decreto Ley N° 18302. Se rige por su Ley Orgánica, Decreto Ley N° 26126, del 30 de diciembre de 1992. Tiene como funciones expedir la normatividad contable de las empresas que mantienen valores inscritos en la bolsa de valores, a los agentes de bolsa o intermediarios. Actualmente se le denomina Superintendencia del Mercado de Valores (SMV)
- Ley del Mercado de Valores. Se aprueba el Texto Único Ordenado de la Ley de Mercado de Valores mediante D.S. N° 093-2002-EF, en el artículo 30° establece las normas contables para la elaboración de los estados financieros y sus correspondientes notas de los emisores y demás personas naturales o jurídicas sometidas a su control y supervisión, así como la forma de presentación de tales estados
- Resolución CONASEV N° 102-2010-EF/94.01.1 y Resolución de Superintendencia N° 00043-2012 resuelve que las sociedades emisoras de valores inscritos en el Registro Público del Mercado de Valores, las empresas clasificadoras de riesgo, entre otras deberán preparar sus estados financieros con observancia plena de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), que emita el IASB vigentes internacionalmente, precisando en las notas una declaración en forma explícita y sin reserva sobre el cumplimiento de dichas normas.

Tabla 1

Adopción gradual de las NIIF en el Perú

Nivel de Ingresos / Activos	≥ 30,000 UIT	≥ 15,000 UIT	≥ 3,000 UIT
Periodo Auditado en PCGA	2012	2013	2014
Año de adopción NIIF	2013	2014	2015
ESF de apertura según NIIF	01 de enero 2012	01 de enero 2013	01 de enero 2014
Información a presentar	4 estados financieros (notas opcionales)	4 estados financieros (notas opcionales)	4 estados financieros (notas opcionales)

Nota. Elaboración propia. Tomado de Ley 29720, Resolución SMV 009-2011 y SMV 159-2013

Al respecto (Díaz, 2010) indica que para lograr que la información contenida en los estados financieros que presentan las empresas peruanas se encuentre preparada en base a estándares y normas internacionales, como son las NIIF y como lo disponen las normas legales en nuestro país se requiere llevar a cabo una mayor labor de difusión y capacitación. Por lo tanto, las instituciones como el Consejo Normativo de Contabilidad, los gremios profesionales, los gremios empresariales y las universidades, deben elaborar un plan conjunto para crear un marco que contribuya con una presentación razonable y cumplimiento de las NIIF, en beneficio de la transparencia que se requiere para ello.

2.1.4 Importancia de la aplicación de las NIIF en el Perú

La firma auditora (Ernst & Young, 2015) manifiesta que en el Perú, las NIIF son utilizadas por las empresas más representativas del mercado de capitales y por una cantidad importante de empresas privadas. Por su impacto y uso internacional, el directorio debe tener un adecuado uso de las NIIF para analizar y tomar decisiones sobre los resultados de la gestión y poder entregar información de calidad a sus accionistas y terceros interesados.

Al respecto (KPMG, 2017) menciona que durante muchos años, las compañías de diversos sectores enfrentan los retos del proceso de implementación. Algunas han encontrado esta

situación como un esfuerzo significativo, en términos de tiempo y complejidad. Las normas requieren nuevas estimaciones y usualmente la aplicación de juicios significativos; sin embargo, el reto para los encargados de la preparación va a través de seleccionar políticas contables y desarrollar nuevos sistemas y procesos. También existe responsabilidad para informar a los inversionistas oportunamente, información relevante que los ayude a entender aquellos juicios y cómo afectarán las mediciones de actuación o desenvolvimiento en el futuro. Además, indica que las compañías no necesitan esperar a que el IASB aborde estos temas importantes antes de buscar mejorar su comunicación. Las compañías pueden alcanzar buenos resultados, innovando la presentación de sus estados financieros, en un contexto amplio de mejora en la forma de reportar la información del negocio. En términos de requerimientos y expectativas, es el momento de cambios significativos y un periodo crítico para cada compañía que reporta bajo NIIF o se encuentra en proceso de adoptar NIIF.

2.1.5 Proceso de Convergencia de las Normas Internacionales de Información Financiera

La globalización económica ha llevado a la búsqueda de convergencia con estándares internacionales, al punto que las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) se han convertido en las últimas décadas en el modelo contable de mayor aplicación en todo el mundo.

Al respecto (Molina, Díaz, Vásquez, & Casinelli, 2014) comenta que en el Perú, al igual que en muchos países de Latinoamérica, las empresas que emiten instrumentos de deuda o cotizan en una bolsa de valores, presentan información financiera auditada de forma pública a los reguladores respectivos. Sin embargo, no ha transcurrido mucho tiempo desde que la preparación de esta información financiera deba cumplir con los criterios contenidos en las NIIF, al menos de manera obligatoria. Esta obligatoriedad no solo ha sido establecida para este tipo de empresas, sino que, en los últimos tres años, ya ha alcanzado a un determinado grupo de compañías que no estaban supervisadas por un ente en particular. Así como en otros países, existe una entidad encargada de regular las normas contables que deben ser aplicadas por el sector público y privado.

El proceso de globalización económica y la búsqueda de convergencia contable a nivel mundial motivaron al gremio profesional en el Perú, y posteriormente a las entidades normativas locales, a incorporar el modelo de las NIIF en la preparación y presentación de la información financiera de las empresas peruanas. Ello le dio plena vigencia profesional y no dejó que su

aplicación esté supedita, únicamente, a la obligatoriedad legal de presentación, de acuerdo con lo establecido en la ley 29720 y otras normas legales precedentes.

Figura 1. Proceso de convergencia de las NIIF en el Perú

Adaptado de aportes y ventajas de las Normas Internacionales de Información Financiera – NIIF Ernst & Young, 2015. Recuperado de <http://ucsp.edu.pe/wp-content/uploads/2015/11/Wilfredo-Rubi%C3%B1os-Aportes-y-Ventajas-de-las-NIIF.pdf>

Sobre el proceso de convergencia a las NIIF en las empresas (Barrantes, 2016) indica que se debe contar con personal interno y externo que tenga conocimiento para realizar las cuatro fases del proceso de convergencia.

- Fase inicial: Identifique responsables de la empresa para que participen en las distintas etapas de la convergencia y recopile material relacionado con los sistemas contables, sistemas de información y control interno.
- Fase de diagnóstico: Revise el análisis del impacto cualitativo y cuantitativo de la aplicación de las NIIF para determinar los efectos contables y revelaciones; evaluar el grado de complejidad de la convergencia; preparar y presentar los resultados como base para la elaboración del proyecto y estrategia a tener en cuenta.
- Fase de diseño: Valore la evaluación de las diferencias contables, las revelaciones, la evaluación y documentación de los impactos en los procesos y sistemas, así como la definición del enfoque de implementación.

- Fase de implementación: Tenga en cuenta la documentación de reporte (estados financieros), la comunicación de las responsabilidades al personal, documentación de los cambios, capacitación del personal y la realización de pruebas y aprobación final.

2.1.6 NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con clientes

Durante los últimos años se han emitido diversos borradores de convergencia y pronunciamientos sobre el reconocimiento de ingresos, gracias a este esfuerzo en mayo del 2014 el Consejo de Normas de Contabilidad Financiera (FASB, por sus siglas en inglés) y el Consejo de Normas Internacionales de Información Financiera (IASB, por sus siglas en inglés), emitieron la norma conjunta “Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes” que cada entidad conoce como las NIIF 15 y ASC 606 respectivamente; donde dicha norma reemplaza prácticamente la totalidad de las normas y guías existentes sobre el reconocimiento de ingresos bajo NIIF y US GAAP según lo precisa Oscar Mere socio de Auditoría de la firma (Ernst & Young, 2016).

El Consejo Normativo de Contabilidad mediante resolución N° 003-2017-EF/30 de fecha 23 de agosto 2017 oficializó la versión de (NIIF 15, 2017) de las Normas Internacionales de Información Financiera emitidas por la Fundación de Normas Internacionales de Información Financiera – IFRS.

Que, con resolución N° 005-2017-EF/30 de fecha 13 de diciembre de 2017 el Consejo Normativo de Contabilidad resuelve postergar la aplicación de la Norma Internacional de Información Financiera NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes al 01 de enero de 2019, permitiéndose su aplicación anticipada, atendiendo la necesidad de otorgar un mayor plazo a las empresas a fin de que puedan adecuarse a la NIIF 15, debido a que su aplicación implica cambios en los sistemas de información y en los procesos contables que demandarían esfuerzos significativos a las empresas.

2.1.7 Alcances de la NIIF 15

Esta nueva norma de ingresos afectará en mayor o menor medida de forma transversal a todas las industrias y sectores según lo manifiesta (Deloitte, 2017) sustituirá a todas las normas actuales e interpretaciones vigentes sobre ingresos NIC 11 Contratos de Construcción, NIC 18 Ingresos de Actividades Ordinarias, CINIIF 13 Programas de Fidelización de Clientes, CINIIF 15 Acuerdos para la Construcción de Inmuebles, CINIIF 18 Transferencias de Activos procedentes de Clientes y SIC 31 Ingresos – Permutas de Servicios de Publicidad. El nuevo

modelo de NIIF 15 es mucho más restrictivo y basado en reglas, además de tener un enfoque conceptual muy distinto, por lo que la aplicación de los nuevos requisitos puede dar lugar a cambios importantes en el perfil de los ingresos.

2.1.8 Reconocimiento de ingresos

El principio básico de la NIIF 15 se encuentra en el párrafo 2, indica que una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias para representar la transferencia de los bienes o servicios comprometidos con los clientes por un importe que refleje la contraprestación a que la entidad espera tener derecho, a cambio de dichos bienes o servicios.

Respecto a este párrafo (Deloitte, 2014) sostiene que el cliente no es cualquier parte, sino aquella que ha contratado la adquisición de bienes o servicios que son producto de las actividades ordinarias de la entidad a cambio de una contraprestación. En ciertos casos, como por ejemplo en los acuerdos de colaboración, será necesario analizar con especial atención si un contrato cae dentro del alcance de la NIIF 15.

La base principal para el reconocimiento de ingresos es en el momento de la transferencia de los bienes y servicios; por ello se debe tener en cuenta el modelo de los cinco pasos.

Figura 2. Modelo de los cinco pasos

Elaboración propia, adaptado de Norma Internacional de Información Financiera NIIF 15

Este nuevo modelo de los cinco pasos sobre el reconocimiento de ingresos para su definición y aplicación requiere mayor juicio profesional. A continuación se resalta los aspectos importantes sobre lo que contiene la referida norma, pronunciamientos e interpretaciones de diversas firmas auditoras reconocidas a nivel internacional.

Paso 1: Identificación del contrato

Para reconocer los ingresos de actividades ordinarias, se debe identificar el contrato. El párrafo 9 de la norma precisa que para contabilizar un contrato se debe considerar que las partes han aprobado el contrato, que la entidad puede identificar los derechos de cada parte, condiciones de pago, que tenga sustancia comercial y es probable que la entidad recaude la contraprestación.

Al respecto la firma (Ernst & Young, 2017) precisa que antes que el modelo sea aplicado a un contrato, la entidad debe concluir si es probable que cobrará la contraprestación a la que tiene derecho en virtud del mismo, si el cliente no tiene la intención o capacidad de cumplir con la obligación contractual, no hay contrato ya que no es probable que la entidad vaya a cobrar la contraprestación a la que tiene derecho de acuerdo a lo expuesto; también resalta que dichos contratos pueden sufrir modificaciones.

Paso 2: Identificación de las obligaciones de desempeño

Cuando se inicia un contrato, la organización debe evaluar los bienes o servicios comprometidos en el contrato con un cliente, identificando cada compromiso asumido que va a transferir al cliente, según precisa el párrafo 22 de la norma.

En relación a las obligaciones de desempeño la consultora (PWC, 2017) manifiesta que son promesas a un cliente que surge cada vez que celebran un contrato para suministrar un bien o servicio, la no identificación de las obligaciones de desempeño, resulta una medición incorrecta de los ingresos o del reconocimiento en el período equivocado.

Cabe resaltar que para determinar las obligaciones de desempeño se debe considerar los términos y condiciones contractuales y prácticas habituales del negocio; además de los compromisos generados por estrategias de marketing pueden ser obligaciones de desempeño adicionales como por ejemplo: vales de descuento, mantenimiento gratuito, puntos de lealtad, etc. no todos los compromisos de un contrato califican como obligaciones de desempeño separadas según lo precisa la firma consultora (Ernst & Young, 2017)

Para la firma (Deloitte, 2014) las obligaciones diferenciadas o separadas primero se deben de identificar, que son aquellos bienes o servicios comprometidos en virtud de un contrato que deben ser registrados de forma independiente si cumplen con las siguientes condiciones, también se muestra en la figura siguiente.

- El cliente puede beneficiarse del bien o servicio por sí sólo o conjuntamente con otros recursos que ya están a su disposición.
- El compromiso de la entidad de transferir el bien o servicio al cliente se puede identificar separadamente de otros compromisos asumidos en virtud del contrato.

Figura 3. Diagrama para identificar las obligaciones diferenciadas en un contrato

Elaboración propia. Adaptado de NIIF 15 Ingresos procedentes de contratos con clientes Deloitte, 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

Paso 3: Determinación del precio de transacción

Sobre la determinación del precio de transacción la compañía deberá considerar los efectos de los siguientes aspectos para determinar el precio de la transacción: contraprestación variable (descuentos, incentivos, penalidades, devoluciones, reembolsos, etc.), componente de financiación (el cobro se aplica más de 12 meses), contraprestación por pagos a realizar al cliente (pagos por posicionamiento de productos en una mejor ubicación) y contraprestación distintas al efectivo (pagos basados en acciones, permuta de bienes). El precio de transacción sólo puede incluir una contraprestación variable si es altamente probable que no ocurra una variación significativa del ingreso según (Ernst & Young, 2017)

Por otro lado la consultora (Deloitte, 2014) menciona que la contraprestación variable en el contexto de la NIIF 15 es un concepto más amplio que el de la contraprestación que solemos denominar contingente (aquella que depende de circunstancias ajenas al control del vendedor). La contraprestación variable comprende todo importe variable en virtud del contrato, incluido, por ejemplo, bonificaciones o penalizaciones por cumplimiento o incumplimiento de objetivos, los descuentos o el derecho de devolución de productos por parte del cliente. Por ejemplo, la venta a un cliente de 100 unidades de producto, en el contexto de un acuerdo donde a partir de 300 unidades adquiridas se concede un 10% de rebaja en el precio por todas las unidades, debe ser considerado como una contraprestación variable.

Finalmente (Torres, 2016) menciona a la contraprestación distinta al efectivo como “consideración no monetaria”, donde explica que esta requiere que sea medida al valor razonable de la consideración recibida. Si el valor razonable no puede ser estimado confiablemente, la consideración se medirá por referencia al precio de venta del bien o servicio prometido en el contrato sobre una base “stand-alone”, es decir se debe identificar el precio de venta individual.

Paso 4: Distribución del precio de la transacción entre las obligaciones de desempeño

De acuerdo a lo que refiere la norma, (Ernst & Young, 2017) explica que el precio de la transacción se debe estimar en función a la mejor evidencia de precio de venta independiente, sino está disponible se debe estimar a través de los siguientes métodos: enfoque de evaluación del mercado ajustado (referencia precio de competidores), enfoque del costo esperado más un margen adecuado (proyección de costos esperados) y enfoque residual.

De igual manera coincide (Torres, 2016), mencionando que cuando un contrato tiene múltiples obligaciones de desempeño, una entidad distribuirá el precio de la transacción entre las obligaciones de desempeño por referencia a sus precios de venta relativos en una base “stand-alone”. Si el precio de venta sobre la base “stand-alone” no es directamente observable, la entidad lo estimará, NIIF 15 sugiere varios métodos a ser usados: enfoque de evaluación de mercado ajustado, el enfoque de costo esperado más margen o el enfoque residual.

(Deloitte, 2014) también ratifica que cuando un contrato incluye más de una obligación de desempeño, la entidad debe distribuir el precio de la transacción entre las distintas obligaciones de forma proporcional a los precios de venta independientes. La mejor evidencia de un precio de venta independiente es el precio al que la entidad vende el bien o servicio por separado.

El objetivo que persigue la distribución del precio en las obligaciones de desempeño, (Torres, 2016) explica que es para asegurar que el monto distribuido a cada obligación de desempeño represente el monto de la consideración al que una entidad espera tener derecho en el intercambio. Si el precio de venta sobre base “stand alone” no es directamente observable, deberá estimarse considerando toda la información razonablemente disponible: condiciones de mercado, factores específicos, clases de clientes, etc.

Paso 5: Reconocimiento del ingreso cuando se cumple la obligación de desempeño.

La firma auditora (Ernst & Young, 2017) precisa que el ingreso se reconoce cuando se satisface la obligación de desempeño mediante la transferencia del control al cliente de un bien o servicio.

Por otro lado la firma (Deloitte, 2014) indica que para llegar a la conclusión de si reconocer los ingresos a lo largo del tiempo o en un momento del tiempo, será necesario analizar pormenorizadamente las cláusulas contractuales de NIIF 15, todo ello en el contexto también de nuestro marco jurídico y legal o de la jurisdicción que corresponda. Si los ingresos deben reconocerse a lo largo del tiempo, entonces habrá que plantearse de qué manera deberá medir el grado de avance hasta la finalización de las obligaciones contractuales. La NIIF 15 especifica que el grado de avance excluirá aquellos bienes y servicios respecto a los que la entidad no transfiera el control al cliente. Así pues el grado de avance es el porcentaje de ingresos que deberá reconocerse.

Con respecto a la transferencia del control (Torres, 2016) manifiesta que hay un cambio significativo en comparación a la NIC 18 que reconoce cuando se transfiere de manera sustancial los riesgos y beneficios de un bien o servicio; según NIIF 15 define al control como la capacidad de dirigir el uso, y obtener sustancialmente todos los beneficios remanentes del activo. Los beneficios relacionados con el activo son los flujos de efectivo que pueden obtenerse directa o indirectamente. El control también puede estar representado por la capacidad de impedir que otros dirijan el uso y obtengan los beneficios de un activo.

Costos del contrato

La NIIF 15 establece que hay dos tipos de costos: costos incrementales de la obtención de un contrato y costos de cumplimiento de contrato.

Respecto a los costos incrementales (Torres, 2016) manifiesta que es todo aquel esfuerzo que se hace para obtener el contrato como los costos de venta y mercadeo, costos de licitación y propuesta, comisiones de venta, costos legales. Los costos a ser capitalizados son aquellos en los que la entidad no habría incurrido si el contrato no se hubiese obtenido, para ser capitalizados la entidad debe esperar recuperarlos.

Sobre los costos de cumplimiento de un contrato explica como un proceso de dos etapas: la primera determinar si la contabilización de dichos costos es abordado por otra norma por ejemplo NIC 2 y de ser así aplicar por dicha norma y la segunda los costos de cumplimiento no abordados por otra norma se capitalizan si se reúne los siguientes criterios:

- Que los costos se relacionen directamente con un contrato o un contrato que la entidad puede identificar.
- Los costos generan o mejoran recursos y,
- Se espera que los costos sean recuperados

Revelaciones

De acuerdo a lo que precisa el párrafo 110 esta norma contable permite mayor exposición de información cualitativa y cuantitativa acerca de contratos con clientes, juicios significativos y cambios en juicios realizados cuando se aplica la norma a dichos contratos, activos reconocidos relacionados por los costos para obtener o cumplir un contrato.

Al respecto (KPMG, 2017) indica la importancia de la información a revelar, ya que las revelaciones son requeridas para los estados financieros anuales o intermedios completos. Además, el nivel de detalle requerido de la información a revelar depende de cuan avanzado esté el proyecto de transición de la entidad. A pocos meses de la entrada en vigencia de la NIIF 15 se espera que la información de los impactos pueda ser razonablemente estimada y preparada para hacer posible que se revele información tanto cualitativa como cuantitativa.

2.1.9 Transición de la Norma Internacional de Información Financiera NIIF 15

Para efectos de la transición se aplicará dos métodos: de forma retroactiva a cada periodo de presentación o con el efecto acumulado de la aplicación inicial de esta norma reconocido en la fecha inicial.

Al respecto (Deloitte, 2014) explica que es retroactiva cuando se aplica a contratos nuevos creados a partir de la fecha de entrada en vigor y a los contratos existentes que no se habían finalizado a la fecha de entrada en vigor. Por tanto, las cifras del primer ejercicio de adopción se prepararán como si siempre se hubieran aplicado los requisitos de NIIF 15. Sobre el método modificado, las cifras de los ejercicios comparativos no se re expresan, y lo que se hace es reconocer el efecto acumulado de la aplicación inicial de la norma como un ajuste el saldo inicial de reservas. Por ejemplo, si la entidad aplica la nueva norma por primera vez para el ejercicio terminado el 31 de diciembre de 2018 y elige aplicar este método, el efecto acumulado generado por la aplicación de la norma se ajustará con cargo o abono a las reservas al 1 de enero de 2018 y las cifras comparativas correspondientes al ejercicio terminado al 31 de diciembre de 2017 no se re expresarán.

Tabla 2

Transición de tres contratos distintos

	Método modificado	Método retroactivo
Contrato 1 Se inicia y termina en 2017	Contrato finalizado con anterioridad a la fecha de aplicación inicial – no se aplica NIIF 15	Empieza y termina en el mismo ejercicio anual (comparativo) – se dispone de ciertas reglas prácticas
Contrato 2 Se inicia en 2015 y	Contrato finalizado con anterioridad a la fecha de	Se ajustará el saldo de apertura de las reservas correspondientes al ejercicio más antiguo para el

finaliza 2017	aplicación inicial – no se aplica NIIF 15	que se presente información (01.01.2017)
Contrato 3	Calcular impacto y ajustar el saldo	Se ajustará el saldo de apertura
Se inicia en 2015 y finaliza 2021	de apertura de las reservas a la fecha de aplicación inicial (01.01.2018). Las cifras del 2017 no se re expresan. Dar determinados desgloses específicos	de las reservas correspondientes al ejercicio más antiguo para el que se presente información (01.01.2017)

Nota. Elaboración propia. Tomado de NIIF 15 Ingresos procedentes de contratos con clientes Deloitte, 2017 Recuperado de https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/es/Documents/auditoria/deloitte_ES_Auditoria_NIIF-15-ingresos-procedentes-de-contratos-con-clientes.pdf

A continuación se presenta un cuadro comparativo de la (NIC 18, 2017) y NIIF 15 sobre el reconocimiento de ingresos.

Tabla 3

Comparativo de NIC 18 y NIIF 15

NIC 18	NIIF 15
Reconoce el concepto de ingresos ordinarios, venta de bienes, prestación de servicios, regalías, intereses y dividendos.	NIIF 15 unifica el modelo de reconocimiento de ingresos.
La medición de los ingresos de actividades ordinarias debe hacerse utilizando el valor razonable de la contrapartida	Medición: de acuerdo al precio de transacción cuando una obligación de desempeño se satisface.
Reconoce el ingreso cuando se transfiere de manera sustancial los riesgos y beneficios.	Reconoce el ingreso cuando se transfiere el control.

Riesgo de incobrabilidad = Riesgo de incobrabilidad = medición
provisión de cobranza dudosa. de la cuantía del ingreso.

Diferencia de cambio sobre valor nominal Diferencia de cambio sobre ingreso efectivamente reconocido

Menor aplicación de juicio profesional Aporta un marco legal más sólido y principios más claros, que conlleva a mayor al juicio profesional.

Contenido del principio del devengado = NIC 18, NIC 11 Contenido del Principio del devengado = NIIF 15
Exige un mayor desglose y revelación de la información

Nota. Elaboración propia. Tomado de NIC 18 Ingresos ordinarios y NIIF 15 Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes

2.2 Impacto Financiero

La información financiera conocida como el idioma de los negocios permite la toma de decisiones de forma oportuna de los acreedores y accionistas así como de terceros que se encuentran interesados en la situación financiera de una organización, dicha información financiera es proveída por la contabilidad financiera según lo precisa (Guajardo & Andrade, 2008), la cual está conformada por una serie de elementos como normas de registro, criterios de contabilización, formas de presentación que se expresan en términos cuantitativos y monetarios las transacciones que realiza la entidad, así como determinados acontecimientos económicos que la afectan, con el fin de proporcionar información útil y segura a usuarios internos y externos como organismos reguladores, gubernamentales, etc.

La contabilidad financiera se elabora con base en las normas internacionales de información financiera, ello se debe a que los usuarios requieren de un estándar en la presentación de la información para hacerla comparable con otras entidades económicas.

2.2.1 Función financiera

Las organizaciones buscan obtener el mayor rendimiento del dinero, por ello el administrador o gerente financiero es el responsable de planificar, obtener y utilizar los recursos monetarios para maximizar el valor de la empresa.

(Tanaka, 2005) sostiene que existen diversas maneras de explicar la función del encargado del área de finanzas en una compañía; considera las decisiones financieras como las de inversión que está relacionado con la inversión y el uso de los fondos, la decisión de financiamiento como los recursos propios, aportes de los accionistas y recursos obtenidos de terceros y finalmente decisión de distribución de utilidades.

Por otro lado menciona que el proceso financiero debe estar clasificado en la planeación, obtención de recursos, administración de fondos, contabilidad y control, protección del activo, administración de impuestos, relaciones con los inversionistas y, evaluación y consultoría.

2.2.2 Análisis de la situación de la empresa

Es la evaluación de los factores del entorno interno como los recursos financieros, bienes, servicios, fortalezas, limitaciones y factores externos como la competencia, la estructura del sector, segmentos de mercado, amenazas; ello va a permitir conocer si la situación de la empresa es buena o no. Por otro lado (Tanaka, 2005) propone para determinar la situación de una empresa se debe evaluar dos aspectos la situación financiera compuesta por la liquidez y el endeudamiento y, la situación económica compuesta por la utilidad y rentabilidad.

2.2.3 Impactos financieros en la organización

La firma (Ernst & Young, 2017) manifiesta que los impactos financieros se verán reflejados tanto en los KPIs como en la adaptación de la información financiera, incluida la intermedia.

(Codelco) con el objeto de ser un apoyo y guía de consulta para el trabajo diario del Administrador de Contrato, menciona que los KPIs (Key Performance Indicators) son indicadores que nos ayudarán a objetivizar la gestión de contratos y a medir tanto resultados (asociados a los objetivos del contrato), como el desempeño. Además menciona que por medio de los KPIs y de las metas asociadas a éstos, podremos ir monitoreando como se está brindando el servicio, y si éste está entregando el valor esperado a la Corporación.

Con respecto a los impactos financieros (Deloitte, 2014) menciona que la NIIF 15 trae consigo cambios en los indicadores clave de rendimiento de la compañía y otras métricas.

Así mismo, manifiesta que la NIIF 15 amplía considerablemente los desgloses actuales sobre el reconocimiento de ingresos ordinarios entre los cuales incluyen:

- La desagregación de los ingresos al objeto de reflejar la forma en que la naturaleza, el importe, el momento y la incertidumbre de los ingresos y de los flujos de efectivo se ven afectados por factores económicos.
- Determinados desgloses sobre los saldos con clientes (cuentas por cobrar o activos o pasivos contractuales)
- En el caso de contratos cuya duración sea superior a un año, el importe total del precio de la transacción atribuido a las obligaciones queden por satisfacer, así como una explicación en cuanto al momento en que la entidad espera reconocer los ingresos correspondientes.
- Desgloses sobre los activos reconocidos por costos incurridos para la obtención o el cumplimiento de un contrato.

Con respecto a los impactos financieros (KPMG, 2017) menciona que una entidad proporcionará en la presentación de sus estados financieros y notas información cuantitativa y cualitativa específica para permitir a los usuarios de los estados financieros entender la naturaleza, el importe, tiempo, oportunidad e incertidumbre de ingresos y flujos de efectivo derivados de contratos con clientes.

2.3 Impacto Tributario

2.3.1 Precedente Tributario en el reconocimiento de ingresos

La información Financiera, así como la contabilización de las operaciones se realiza bajo principios de contabilidad generalmente aceptados con la aplicación de las normas contenidas en la Ley, estas operaciones pueden generar diferencias temporales y permanentes en la determinación de la renta.

Estas diferencias temporales y permanentes obligarán a las empresas a realizar ajuste en sus registros y en la declaración jurada anual. Todo ello establecido en el artículo 33° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

“La contabilización de operaciones bajo principios de contabilidad generalmente aceptados, puede determinar, por la aplicación de las normas contenidas en la Ley, diferencias temporales y permanentes en la determinación de la renta neta. En consecuencia, 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.” (SUNAT, 2016)

Otro tema importante a considerar es el criterio del devengado, el cual es uno de los principios muy importantes en el Derecho Tributario el cual será de aplicación para el reconocimiento de los ingresos y gastos según el artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta.

“A los efectos de esta Ley el ejercicio gravable comienza el 1 de enero de cada año y finaliza el 31 de diciembre, debiendo coincidir en todos los casos el ejercicio comercial con el ejercicio gravable, sin excepción. Las rentas se imputarán al ejercicio gravable de acuerdo con las siguientes normas:

- a) Las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen. (...)” (SUNAT, 2016)

Además, sabemos que las empresas deben utilizar las normas contables de aplicación obligatoria para identificar las diferencias con la determinación tributaria. Asimismo, la jurisprudencia debe ser el fundamento legal en la determinación del Impuesto a la Renta.

Ahora bien, respecto a la definición del criterio del devengado, la Legislación Tributaria no precisa, por ello debemos considerar a otras fuentes del derecho como son la jurisprudencia y las resoluciones de carácter general emitidas por la Administración Tributaria, tal como lo señala la Norma III del Título Preliminar del Código Tributario.

La NORMA III del Título Preliminar del (Código Tributario, 2016) establece las fuentes de derecho: (a) Las disposiciones constitucionales, (b) Los tratados internacionales aprobados por el Congreso y ratificados por el Presidente de la República, (c) Las leyes tributarias y las normas de rango equivalente, (d) Las leyes orgánicas o especiales que norman la creación de tributos regionales o municipales, (e) Los decretos supremos y las normas reglamentarias, (f) La jurisprudencia, (g) Las resoluciones de carácter general emitidas por la Administración Tributaria, (h) La doctrina jurídica.

Se precisa también que son normas de rango equivalente a la ley, aquéllas por las que conforme a la Constitución se puede crear, modificar, suspender o suprimir tributos y conceder beneficios

tributarios. Toda referencia a la ley se entenderá referida también a las normas de rango equivalente.

Por otro lado, la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario señala:

En lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho. (Código Tributario, 2016)

En el ámbito de la Tributación existen casos en los que tanto la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal, se han remitido a las normas contables para dar contenido a términos utilizados en la Ley del Impuesto a la Renta, a continuación veremos los siguientes pronunciamientos.

Resoluciones del Tribunal Fiscal

Resolución del Tribunal Fiscal No. 00467-5-2003:

“Según Reig, “el ingreso devengado es todo aquél sobre el cual se ha adquirido el derecho de percibirlo por haberse producido los hechos necesarios para que se genere. Correlativamente en cuanto a los gastos, se devengan cuando se causan los hechos en función de los cuales, terceros adquieren el derecho al cobro de la prestación que los origina”.

Así, considera que el concepto de devengado tiene las siguientes características: (a) requiere que se haya producido los hechos sustanciales generadores del ingreso o del gasto. (b) requiere que el derecho al ingreso o compromiso de gasto no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente al momento de cumplirse lo comprometido. (c) no requiere actual exigibilidad o determinación, ni fijación de término preciso para el pago, puede ser obligación a plazo y de monto no determinado aún.

Roque García Mullin haciendo una diferenciación de los resultados del método del devengado y del percibido en las operaciones a largo plazo manifiesta que “si se sigue el sistema percibido, se irá ingresando cada año el monto de lo que efectivamente se perciba; solución similar se aplicará respecto de su costo, con lo

cual la utilidad irá surgiendo cada año por las cuotas pagadas en él. Las cuotas futuras, y aún las impagas en el ejercicio no se reputarán ingresadas.

El sistema de lo devengado, en cambio, llevará a computar en el ejercicio que se hace la operación el total del precio, pues es en ese momento que surge el derecho de crédito del titular”

Resolución del Tribunal Fiscal No. 8534-5-2001:

“Que en este orden de ideas, debe definirse qué se debe entender por “devengado” dado que las normas tributarias no lo han previsto, y de ello depende establecer la oportunidad en que debe imputarse los gastos a un ejercicio determinado;

Que la Norma Internacional de Contabilidad NIC 1, reestructurada en el ejercicio 1994, referida a la Revelación de políticas contables, señalaba que una empresa debe preparar sus estados financieros, entre otros, sobre la base contable del devengado, precisándose que de acuerdo con este criterio, los ingresos y los costos y gastos se reconocen cuando se ganan o se incurren y no cuando se cobran o se pagan, mostrándose en los libros contables y expresándose en los estados financieros a los cuales corresponden;

Que según Reig, citado por García Mullin en su obra “Manual del Impuesto a la Renta”, el concepto de devengado requiere que se hayan producido los hechos sustanciales generadores de crédito o gasto y que el derecho de ingreso o compromiso no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente, no requiriendo actual exigibilidad o determinación o fijación en término preciso para el pago, pudiendo inclusive ser una obligación a plazo y de monto no determinado;”

Que para el propio García Mullin, tratándose de gastos, el principio de lo devengado se aplica considerándoseles deducibles cuando nace la obligación de pagarlos, aunque no se hayan pagado, ni sean exigibles, de lo que se desprende que el hecho sustancial generador del gasto se origina al momento en que la empresa adquiere la obligación de pagar, aun cuando a esa fecha no haya existido el pago efectivo.

Con relación a la presentación de las resoluciones anteriores, el Tribunal Fiscal en sus resoluciones N° 8534-5-2001, 467-5-2003 ha señalado que resulta pertinente remitirse a la definición de las normas contables para determinar el periodo en el cual deben reconocerse los ingresos e imputarse los gastos.

Respecto a la definición del devengado el Tribunal Fiscal a empleado la definición en el marco conceptual y para establecer la oportunidad de reconocimiento de ingresos en los casos de venta de bienes o prestación de servicios, se ha remitido a lo establecido en la NIC 18; Además, Para el reconocimiento de ingresos del sector construcción se ha remitido en lo establecido en la NIC 11.

Informes de la Administración Tributaria

De la misma manera la Administración Tributaria en los Informes No. 085-2009-SUNAT/2B0000 e Informe No. 068-2014-SUNAT/5D0000 hace referencia y se basa en el concepto de ingresos establecido en la NIC 18 Ingresos ordinarios.

A continuación se presentan las siguientes Informes:

Informe No. 085-2009-SUNAT/2B0000

Ahora bien, debe tenerse en cuenta que las normas que regulan el Impuesto a la Renta no definen cuándo se considera devengado un ingreso, por lo que resulta necesaria la utilización de la definición contable del principio de lo devengado, a efecto de establecer la oportunidad en la que deben imputarse los ingresos a un ejercicio determinado.

(...)

Por su parte, el párrafo 14 de la Norma Internacional de Contabilidad NIC 18 – Ingresos establece que los ingresos ordinarios procedentes de la venta de bienes deben ser reconocidos y registrados en los estados financieros cuando se cumplen todas y cada una de las siguientes condiciones: (a) la entidad ha transferido al comprador los riesgos y ventajas, de tipo significativo, derivados de la propiedad de los bienes; (b) la entidad no conserva para sí ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos, en el grado usualmente asociado con la propiedad, ni retiene el control efectivo sobre los mismos; (c) el importe de los ingresos ordinarios puede ser medido con fiabilidad; (d) es probable que la entidad reciba los beneficios económicos asociados con la transacción; y e) los costos incurridos, o por incurrir, en relación con la transacción pueden ser medidos con fiabilidad.

Informe No. 068-2014-SUNAT/5D0000

“De acuerdo con el criterio vertido en la Carta No. 086-2013-SUNAT/200000, “(...) dado que las normas que regulan el Impuesto a la Renta no definen cuando se considera devengado un ingreso o un gasto, resulta necesaria la utilización de los criterios contables para efectos de determinar el principio de lo devengado, y establecer la oportunidad en la que deben imputarse

tanto los ingresos como los gastos a un ejercicio determinado, teniendo en cuenta las condiciones particulares de cada caso”.

En ese sentido, agrega que “(...) los ingresos se consideran devengados cuando se cumplen con todas las condiciones señaladas en el párrafo 14 de la NIC 18 Ingresos de actividades ordinarias (...)”.

Pues bien, conforme al párrafo 14 de la NIC 18 Ingresos de actividades ordinarias, los ingresos de actividades ordinarias procedentes de la venta de bienes deben ser reconocidos y registrados en los estados financieros cuando se cumplen todas y cada una de las siguientes condiciones: (a) La entidad ha transferido al comprador los riesgos y ventajas, de tipo significativo, derivados de la propiedad de los bienes; (b) La entidad no conserva para sí ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos, en el grado usualmente asociado con la propiedad, ni retiene el control efectivo sobre los mismos; (c) El importe de los ingresos de actividades ordinarias puede medirse con fiabilidad; (d) Es probable que la entidad reciba los beneficios económicos asociados con la transacción; y (e) Los costos incurridos, o por incurrir, en relación con la transacción pueden ser medidos con fiabilidad.”

Con relación a lo anterior, podemos observar que tanto el Tribunal Fiscal como la Administración Tributaria para emitir pronunciamiento se basan en la Norma Internacional de Contabilidad N° 18; por lo tanto, queda una incertidumbre si se generará nueva normativa y si se tomará los conceptos aplicables de la NIIF 15, dejando de lado para fines tributarios la NIC 18.

A consecuencia de lo antes mencionado las empresas del sector automotriz frente a posibles fiscalizaciones por parte de la Administración Tributaria podrían pasar por las siguientes situaciones:

1. Al no existir una norma que contenga una definición del principio del devengado, la Administración Tributaria podrá suponer que el reconocimiento de un ingreso o gasto debe generarse en el periodo donde se puedan verificar la aplicación de cada uno de los cinco pasos establecidos en la NIIF 15.
2. El Tribunal Fiscal al emitir posiciones sobre el momento de reconocer ingreso o gasto (devengo jurídico) crea precedente y en fiscalizaciones futuras la Administración Tributaria tomará dichos conceptos.

3. La Administración Tributaria podrá considerar que el reconocimiento de un ingreso o gasto se debe generar en base a la norma contable NIC 18, y aunque no se encuentre en vigencia, dicha norma ha sido base de diversos pronunciamientos en aplicación de una fuente del derecho que es la jurisprudencia según lo dispuesto en la Norma III del Título Preliminar de Código Tributario se ha recurrido a dicha Norma, la cual sería reemplazada por la NIIF 15.

Normativa tributaria a partir del ejercicio fiscal 2019

Con fecha 13 de setiembre del 2018 se publicó el Decreto Legislativo N° 1425 que modifica el texto del artículo 57° de la Ley del impuesto a la renta con el objetivo de establecer una definición de devengo de ingresos y gastos del Impuesto a la Renta

Decreto Legislativo N° 1425 que modifica la Ley del Impuesto a la Renta. El artículo 57° de la Ley del Impuesto a la renta establece que:

“...a los efectos de esta Ley, el ejercicio gravable comienza el 1 de enero de cada año y finaliza el 31 de diciembre, debiendo coincidir en todos los casos el ejercicio comercial con el ejercicio gravable, sin excepción.

Las rentas se imputan al ejercicio gravable de acuerdo con las siguientes normas:

- a) Las rentas de la tercera categoría se consideran producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen.

Para dicho efecto, se entiende que los ingresos se devengan cuando se han producido los hechos sustanciales para su generación, siempre que el derecho a obtenerlos no esté sujeto a una condición suspensiva, independientemente de la oportunidad en que se cobren y aun cuando no se hubieren fijado los términos precisos para su pago.

No obstante, cuando la contraprestación o parte de esta se fije en función de un hecho o evento que se producirá en el futuro, el ingreso se devenga cuando dicho hecho o evento ocurra.

Adicionalmente, se debe tener en cuenta lo siguiente:

- 1) Tratándose de la enajenación de bienes se considera que se han producido los hechos sustanciales para la generación del ingreso cuando se produzca lo señalado en los acápites 1.1) o 1.2), lo que ocurra primero:

- 1.1) El adquirente tenga el control sobre el bien, es decir, tenga el derecho a decidir sobre el uso del bien y a obtener sustancialmente los beneficios del mismo.

Para determinar si el adquirente tiene control sobre el bien no se debe tener en cuenta:

a) La existencia de pactos entre el transferente y el adquirente que otorguen a uno de ellos, el derecho a adquirir o transferir el bien o establezcan la obligación de uno de ellos, de adquirir o transferir el bien.

b) El derecho del adquirente de resolver el contrato o exigir al transferente que se efectúen las correcciones correspondientes cuando los bienes materia de la transferencia no reúnan las cualidades, características o especificaciones pactadas.

c) La existencia de una o más prestaciones que deban ser contabilizadas en forma conjunta a la transferencia del bien, debiendo para efecto del devengo ser consideradas en forma independiente.

1.2) El enajenante ha transferido al adquirente el riesgo de la pérdida de los bienes.

2) Tratándose de la prestación de servicios que se ejecutan en el transcurso del tiempo:

2.1) Los ingresos se devengan de acuerdo con el grado de su realización.

Los métodos para medir el grado de realización son los siguientes:

a) Inspección de lo ejecutado.

b) Determinación del porcentaje que resulte de relacionar lo ejecutado con el total a ejecutar.

c) Determinación del porcentaje que resulte de relacionar los costos incurridos con el costo total de la prestación del servicio. Para este efecto, se debe considerar como costos incurridos solo aquellos vinculados con la parte ejecutada y como costo total los costos de la parte ejecutada y por ejecutar.

El método que se adopte es el que mejor se ajuste a la naturaleza y características de la prestación.

El Reglamento podrá aprobar otros métodos, siempre que los mismos permitan determinar de una mejor manera el grado de realización del servicio.

2.2) Tratándose de servicios de ejecución continuada:

a) Cuando se pacten por tiempo determinado, los ingresos se devengan en forma proporcional al tiempo pactado para su ejecución, salvo que exista un mejor método de medición de la ejecución del servicio, conforme a la naturaleza y características de la prestación.

b) Cuando se pacten por tiempo indeterminado, los ingresos se devengan considerando el mejor método de medición de su ejecución, conforme a la naturaleza y características de la prestación.

Una vez adoptado el método de acuerdo a lo dispuesto en los acápites 2.1) y 2.2) de este numeral, este deberá aplicarse uniformemente a otras prestaciones similares en situaciones semejantes.

Para variar el método adoptado se debe solicitar autorización a la SUNAT que la aprobará o denegará en un plazo no mayor de cuarenta y cinco (45) días hábiles. De no mediar resolución

expresa al acabo de dicho plazo se dará por aprobada la solicitud. El cambio del método opera a partir del ejercicio siguiente a aquél en que se aprobó la solicitud.

En caso los contribuyentes omitan acreditar la pertinencia del método utilizado y el sustento de su aplicación, la SUNAT puede aplicar el método de medición que considere conveniente, acorde con la naturaleza y características de la prestación.

Para efecto de lo dispuesto en el presente numeral se entiende que el costo comprende: los materiales directos utilizados, la mano de obra directa, así como otros costos directos o indirectos de la prestación del servicio. Dichos costos deben guardar correlación con los ingresos.” (MEF, 2018)

Según el Decreto Supremo 339-2018-EF publicado el 30 de diciembre de 2018 mediante el cual se modifica el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, para adecuarlo a las modificaciones efectuadas a la Ley del Impuesto a la Renta contenidas en el Decreto Legislativo N° 1425 precisando una definición de devengo para efectos del impuesto a la renta. A la letra indica: Modifícase el artículo 31 del Reglamento de acuerdo con el siguiente texto:

“Artículo 31.- IMPUTACIÓN DE RENTAS Y GASTOS

Para efectos de lo dispuesto en el artículo 57 de la Ley, respecto del devengo de rentas de primera categoría, así como de las rentas y gastos de tercera categoría se tiene en cuenta lo siguiente:

- a) Cuando el total de la contraprestación se fije en función de un hecho o evento que se producirá en el futuro, el total del ingreso o gasto se devenga cuando ocurra tal hecho o evento.
- b) Cuando parte de la contraprestación se fije en función de un hecho o evento que se producirá en el futuro, esa parte del ingreso o gasto se devenga cuando ocurra tal hecho o evento.
- c) Entiéndase por “hecho o evento que se producirá en el futuro” a aquel hecho o evento posterior, nuevo y distinto de aquel hecho sustancial que genera el derecho a obtener el ingreso o la obligación de pagar el gasto.

En consecuencia, se considera que la contraprestación se fija en función de un hecho o evento que se producirá en el futuro cuando aquella se determina, entre otros, en función de las ventas, las unidades producidas o las utilidades obtenidas.

No ocurre lo mencionado en el primer párrafo de este inciso, entre otros, cuando el importe de la contraprestación está supeditado a una verificación de la calidad, características, contenido, peso o volumen del bien vendido que implique un ajuste posterior al precio pactado.

En el caso de enajenación de bienes a plazo a que se refiere el primer párrafo del artículo 58 de la Ley, se tiene en cuenta lo siguiente:

- a) Dicho párrafo está referido a los casos de enajenación de bienes a plazo cuyos ingresos constituyen rentas de tercera categoría para su perceptor.
- b) Los ingresos se determinan por la diferencia que resulte de deducir del ingreso neto el costo computable a que se refiere el inciso d) del artículo 11 y los gastos incurridos en la enajenación.
- c) El ingreso neto computable en cada ejercicio gravable es aquel que se haga exigible de acuerdo a las cuotas convenidas para el pago, menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y conceptos similares que respondan a las costumbres de la plaza.
- d) El costo computable debe tener en cuenta las definiciones establecidas en el último párrafo del artículo 20° de la Ley.” (MEF, 2018)

Bajo lo señalado en el Decreto Legislativo 1425, artículo 57°, se tiene que la norma establece que para reconocer un ingreso dentro de un escenario de renta para efectos de bienes, se considera 2 posibilidades control o riesgo, lo que ocurra primero; introduciendo un criterio para verificar el control de los bienes transferidos sobre la base de la norma contable NIIF 15 que hace referencia a la capacidad para redirigir el uso del activo y obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes y el riesgo de pérdida del bien según las normas del Código Civil; para no llegar a interpretaciones inciertas es necesario ver el detalle de la norma a nivel reglamento. Esta incorporación en la definición de devengo para efectos tributarios obliga a todas las empresas incluyendo las del sector automotriz a que realicen un trabajo exhaustivo, minucioso de cada contrato firmado con sus clientes para determinar el devengo y sustentar ante SUNAT. Las empresas del sector automotriz dentro de sus ofertas comerciales también incluyen servicios, la norma indica que se tendrá que distinguir entre prestaciones de acuerdo con el grado de realización o de ejecución continua, en el primer caso el decreto legislativo establece tres metodologías: reconocer el ingreso sobre la inspección de lo ejecutado, que un tercero identifique el grado de avance y que la propia empresa haga un análisis del grado de avance. Si bien la empresa tendrá que elegir la metodología a utilizar, la norma a su vez señala que se debe adoptar el mejor método que se ajuste a la naturaleza y características de la prestación; lo más probable es que se produzca un conflicto de criterio entre el contribuyente y la entidad tributaria, por lo que se requiere que a nivel de disposiciones o reglamentación se establezca una correcta interpretación de los casos.

Dicha norma da mayor énfasis en manejar conceptos de costos de servicios considerando los materiales indirectos utilizados, mano de obra directa y otros costos directos o indirectos; donde debe guardar la misma relación el devengado de los costos con respecto al devengado de los ingresos; situación que ocurre en el sector automotriz por ejemplo el servicio de

mantenimiento que se le ofrece al cliente para el primer año y segundo año de adquirido el vehículo.

Finalmente, considerar que al crear un concepto tributario va a generar en las empresas del sector automotriz costos administrativos adicionales debido a que se debe manejar un doble registro uno con fines financieros en aplicación a las normas contables y otro con fines tributarios evidenciado con papeles de trabajo, porque si no se reconoce el ingreso en el periodo que corresponde va a generar que se pague mayor o menor impuesto a la renta con multas que la administración tributaria no deja pasar.

2.4 El impacto Financiero y Tributario y la NIIF 15

Las principales firmas auditoras internacionales se vienen pronunciando sobre los impactos que generará en las organizaciones con la entrada en vigencia de la NIIF 15. Para (KPMG, 2015) resalta los impactos en los negocios en cuatro aspectos:

- Contabilidad, tributación y reporte: Políticas contables, resultados históricos y transición a la norma, reporte de estados financieros, revelaciones de impactos esperados, declaraciones impositivas
- Sistemas y procesos: Sistemas ERP, libros contables, proceso de transición, cambios en los procesos internos.
- Negocios: Términos contractuales, reportes internos y métricas, comunicación con stakeholders, cumplimiento de covenants, oportunidades para evaluar el negocio.
- Gestión de cambio: Administración del proyecto, compensaciones al personal, capacitación al personal, manejo de grupos internacionales

Además, menciona (KPMG, 2017) que no sólo los inversionistas están interesados en el impacto de nuevas normas. La Superintendencia de Mercados y Valores – SMV, la Administración Tributaria - SUNAT y otras partes interesadas también están atentas a estos cambios, todos a la expectativa de las revelaciones de los impactos que serán más importantes y específicos a medida que se acerca la fecha de adopción, poniendo bajo la mira los estados financieros del 2017 y 2018.

Por otro lado (Deloitte, 2017) manifiesta que esta nueva norma NIIF 15 va a suponer cambios significativos en las prácticas actuales, por lo que debe tenerse en cuenta los potenciales impactos de dos tipos:

a) El momento en que se reconocen los ingresos (y los resultados):

- Las NIIF en vigor actualmente dejan más margen al juicio profesional y en cierta medida son más flexibles a la hora de diseñar y aplicar las políticas y prácticas de reconocimiento de ingresos.
- La NIIF 15 es más estricta y contiene reglas muy específicas, por lo que la aplicación de los nuevos requisitos puede dar lugar a cambios significativos en el perfil de ingresos y, en algunos casos, en el reconocimiento de costes asociados.
- No es una mera cuestión contable y de presentación de la información financiera. Puede ser necesario preparar al mercado y formar e informar a los analistas acerca del impacto de la nueva norma, y que podrá haber otros impactos en su sentido más amplio, como por ejemplo:
- Cambios en los indicadores clave de rendimiento de la compañía y otras métricas clave.
- Impacto en los covenants de préstamos,
- Impacto en el calendario de los objetivos de planes de retribución a empleados, bonus, etc. que se alcancen y probabilidad de que se cumplan.
- Impacto en el pago de impuestos.
- Disponibilidad de beneficios para su distribución.

b) Los sistemas y procesos contables vigentes pueden requerir cambios significativos:

- La complejidad de la aplicación de la NIIF 15 y los datos necesarios para la elaboración de los nuevos desgloses que son muy detallados puede requerir la creación de nuevos sistemas y procesos o la actualización de los vigentes.
- Esto tendrá particular importancia en aquellas industrias que tengan un gran número de contratos diferentes y múltiples ofertas de productos.
- A la hora de determinar en qué medida se requerirán cambios en los sistemas, habrá que planificar bien la necesidad de contar suficiente flexibilidad para hacer frente a los futuros cambios en los precios, las ofertas de los productos, etc.

De la misma manera (Ernst & Young, 2017) menciona los impactos sobre el reconocimiento de ingresos; así mismo, indica que la implementación de la norma en base a su experiencia toma de 8 a 10 meses dependiendo el sector y requiere el compromiso de todas las áreas:

- Políticas contables: Manuales de contabilidad, plan contable, cambios en los procesos
- Entorno IT: Análisis de los cambios en los sistemas informáticos
- Obtención de datos: Inventario de contratos, identificar obligaciones de desempeño, determinar precios de venta independientes, análisis de contratos existentes, cambios en los contratos.
- Dirección proyecto: Estrategia de implementación, dirección del proyecto, integración de consultores externos.
- Reportes y control interno: Adaptar la información financiera incluida la intermedia y efectos en los controles financieros.

Sobre las implicancias tributarias la firma auditora (KPMG, 2017) indica que la entrada en vigencia de la NIIF 15 y derogación de otros estándares relacionados al reconocimiento de ingresos (NIC 11, NIC 18 y NIC 17), supone un cambio en la oportunidad y forma de reconocimiento de los ingresos, en la medida que tendrán incidencia en la aplicación del devengado para fines tributarios.

2.5 Sector Automotriz

2.5.1 Situación General

El sector automotriz en el Perú se inició en 1920 con la fabricación de carrocerías y tolvas de madera para los vehículos automotores, repercutiendo en la industria y comercio, así como en la integración del territorio nacional. Durante el primer gobierno de Fernando Belaúnde Terry se instalaron las plantas ensambladoras de marcas como Ford, G.M., British Leylands, Fiat, Internacional Harvester, Toyota, Isuzu, Nissan, Scania Vabis, Volkswagen, Chrysler, Volvo y Rambler. Luego a finales de la década de los 80 e inicios de los 90 se suspendieron las actividades de ensamblaje a excepción de Toyota y Volvo, debido a la mala situación económica, crisis inflacionaria y decisiones políticas de los gobiernos de turno, según se observa en la siguiente figura 4 (Saavedra, 2017)

Figura 4. Cronología del sector automotriz

Tomado de “Construcción de material de transporte en el Perú”, por C. Saavedra, recuperado de http://www.cmm.org.pe/articulos/pag_articulo00090.htm

Hoy en día, la industria mundial de fabricantes de vehículos está encabezada por China, Estados Unidos y Japón respectivamente de acuerdo a la Organización Internacional de Constructores de Automóviles (OICA) donde encontramos a 2 países latinoamericanos México y Brasil dentro del Top 10; sin embargo se estima que México escale posiciones debido a su crecimiento económico y ubicación estratégica teniendo como mercado a Estados Unidos, tal como se muestra en la figura 5 (elpais.com, 2015)

Clasif.	País	Vehículos (2014)	% Variac. 2013-2014
1º	China	23.722.890	7,3
2º	Estados Unidos	11.660.699	5,4
3º	Japón	9.774.558	1,5
4º	Alemania	5.907.548	3,3
5º	Corea del Sur	4.524.932	0,1
6º	India	3.840.160	-1,5
7º	México	3.365.306	10,2
8º	Brasil	3.146.118	-15,3
9º	España	2.402.978	11,1
10º	Canadá	2.393.890	0,6

Figura 5. Top 10 países productores de vehículos en el mundo

Top 10 países productores de vehículos en el mundo de “España recupera tres puestos y ya es el noveno fabricante de coches” El País, 2015

https://elpais.com/economia/2015/03/04/actualidad/1425466359_034852.html

En América del Sur, cinco países tienen plantas de ensamblaje automotriz, lidera Brasil luego Argentina, Colombia, Venezuela y finalmente Ecuador según estadísticas del año 2016 publicado por la (Organización Internacional de Constructores de Automóviles, 2017). Nuestro país no cuenta con planta ensambladora, los vehículos que circulan son importados de diferentes países: Corea del Sur (27%), China (18%), Japón (18%), Tailandia (9%), México (7%), India (6%), Brasil (4%), EE.UU. (3%), Alemania (2%), Otros (6%) según lo señala Edwin Derteano, Presidente de la Asociación automotriz del Perú (Nitro.pe, 2014)

De acuerdo a (Barandiarán, Calderón, Chávez y Coello, 2012), el sector automotriz en el Perú se subdivide en dos grandes rubros: (a) comercialización de vehículos y (b) autopartes. El primero está conformado por las organizaciones proveedoras de vehículos nuevos y usados procedentes de la importación que comercializan sus vehículos a través de dealers, que a su vez venden los vehículos a los consumidores. El segundo grupo está conformado por aquellas empresas productoras e importadoras de autopartes, las cuales comercializan parte de su oferta en el mercado local y la otra parte mediante exportación, a fin de llegar a los consumidores finales. La figura 6 muestra lo descrito.

Figura 6. Esquema de la distribución del sector automotriz en el Perú

Tomado de Plan estratégico del sector automotriz en el Perú – Vehículos ligeros y comerciales (p. 20), por Barandiarán, Calderón, Chávez y Coello 2012 (Tesis de Maestría), CENTRUM Católica, Lima, Perú.

Según la Asociación Latinoamericana de Distribuidores de Automotores (ALADDA, 2016) la relación de habitantes por vehículos en el Perú es de 12.68, encontrándose en primer lugar en los países latinoamericanos a diferencia de Brasil con 3.53 y México con 3.35 personas por vehículos; esta situación indica que se tiene condiciones para el crecimiento del parque automotor, considerando que los más de 2.5 millones de vehículos que existen en el país tienen una antigüedad promedio de 13 años, según la APP.

El año 2016 registró una baja de 1.7% la venta de vehículos nuevos respecto al año anterior debido a la desaceleración de la economía, deterioro de la confianza del consumidor por ciclo electoral según el Departamento de Estudio Económicos (Scotiabank, 2017); sin embargo en los últimos años los consumidores vienen prefiriendo la compra de autos nuevos ya que valoran la seguridad, garantía y el servicio posventa (mantenimiento y repuestos).

Para el año 2017 la proyección viene en alza de 5% más respecto al año 2016, viene la recuperación en la demanda de vehículos livianos debido a una esperada mejora en los niveles de empleo e ingreso formal. A ello se suma la continuidad de diversas estrategias de ventas, bonos de descuento, promociones y precios competitivos, la realización de ferias automotoras, implementación y expansión de locales de venta a ciudades fuera de Lima. Estas proyecciones consideran una relativa estabilidad en el tipo de cambio sol/dólar ya que la gran mayoría percibe sus ingresos en moneda local. También se prevé la demanda de vehículos pesados

asociado a la recuperación de la inversión privada en proyectos de infraestructura, construcción e inmobiliario, según lo precisa el Departamento de Estudio Económicos (Scotiabank, 2017). En la figura 7 se muestra la variación anual y unidades de venta de vehículos a partir del año 2008 a 2017

Figura 7. Venta de vehículos nuevos

Tomado del Departamento de Estudio Económicos Scotiabank 2017. Año 18 – Número 1.
http://cdn.agilitycms.com/scotiabank-peru/PDFs/semanal/2017/enero/20170101_sem_es.pdf

Según la cifras publicadas por la Asociación Automotriz del Perú APP en los meses de enero a setiembre del 2017 se incrementó las ventas respecto al año 2016, sólo se vio interrumpido en el mes de abril, producto de un efecto rezagado asociado a los estragos ocasionados por el Fenómeno del Niño en la costa norte, interrupción de vías terrestres debido a la destrucción de la infraestructura vial, este crecimiento está impulsado por la mayor colocación de vehículos livianos debido a diversas estrategias de ventas donde las marcas con mayor acogida son Toyota, Hyundai y Kia; respecto a los vehículos pesados se dinamizaría en lo últimos meses del año 2017 dependiendo de la recuperación del sector construcción por proyectos en espera y obras de reconstrucción en el norte del país, según lo precisa el Departamento de Estudio Económicos (Scotiabank, 2017). La Figura 8 muestra lo descrito.

Figura 8. Venta de vehículos livianos

Tomado del Departamento de Estudio Económicos Scotiabank 2017. Año 18 – Número 27.
http://cdn.agilitycms.com/scotiabank-peru/PDFs/semanal/2017/julio/20170704_sem_es.pdf

2.5.2 Tendencias Globales del Sector Automotriz

KPMG manifiesta que el sector automotriz tiene que manejar simultáneamente tres tendencias hasta el año 2025. Por un lado, continuar con la evolución del mercado actual (racionalización de la producción, crecimiento en los países emergentes, comercialización de vehículos híbridos, etc.), pero por otro lado, afrontar la revolución y la disrupción que suponen muchos de los avances que están surgiendo en el ámbito de la movilidad.

La revolución viene de la mano de los vehículos eléctricos, pero la disrupción, aunque en parte ya está llegando a través de los automóviles compartidos, se producirá principalmente como consecuencia de los vehículos sin conductor; la conectividad y la digitalización de los vehículos; y la creación de valor procedente de la analítica de datos. Sin embargo, no hay duda de que el cliente estará en el centro de este nuevo escenario emergente”

El 85% de los directivos del sector Automotriz está convencido de que en el futuro se generarán más ingresos con el ecosistema digital que rodeará a la industria, que con la venta directa de automóviles. Dicho esto, ¿cómo los fabricantes de automóviles tradicionales generarán ingresos en el futuro?

Este es solo uno de los retos y oportunidades a los que se enfrenta el sector, según se detalla en el Informe Global Automotriz 2017, elaborado por KPMG, y en el que se encuestaron a cerca de 1,000 directivos del sector y más de 2,400 conductores procedentes de 42 países. (<https://home.kpmg.com/pa/es/home/Tendencias/2017/01/informe-global-automotriz-2017.html>)

3 CAPÍTULO II. PLAN DE INVESTIGACIÓN

3.1 Situación problemática inicial

La NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes, sustituye a la NIC 18 Ingresos Ordinarios y la NIC 11 Contratos de Construcción, CINIIF 13 Programas de fidelización con clientes, CINIIF 15 Acuerdos para la construcción de inmuebles, CINIIF 18 Transferencias de activos procedentes de clientes y SIC 31 Ingresos – permutas de servicios por publicidad como lo reafirma la firma auditora (Ernst & Young, 2017) norma que entra en vigencia el 1 de enero del 2019, brindando lineamientos más amplios sobre el reconocimiento de ingresos, principios que la entidad debe tener en cuenta para determinar el importe y oportunidad de su reconocimiento.

En la NIC 18 Ingresos ordinarios, ya se venía haciendo referencia al reconocimiento de ingresos por separado a cada una de las transacciones y que en determinadas circunstancias, es necesario aplicar tal criterio de reconocimiento, por separado, a los componentes identificables de una única transacción según el párrafo 13; la NIIF 15 recoge parte de ello y presenta este reconocimiento de los ingresos en una forma más amplia, detallada que involucra mayor juicio profesional además que las entidades deberán efectuar mayores estimaciones respecto a las normas anteriores.

La norma contable NIIF 15 parte de la existencia de un contrato, donde exige que la entidad determine las obligaciones de desempeño, es decir que le está ofreciendo al cliente bajo esta nueva norma; según la firma auditora (PWC, 2017) manifiesta que podría impactar el momento de reconocimiento de ingresos relativos, por ejemplo, las garantías que habitualmente incluyen también la prestación de servicios generarán más obligaciones a cumplir. Además manifiesta todas las promesas de proveer bienes o servicios en un contrato, ya sean implícitas o explícitas, son obligaciones a cumplir si son separables, esto incluye ofertas para proveer bienes o servicios que el distribuidor puede revender o proporcionar a los consumidores finales.

Por lo expuesto, con la entrada en vigencia de la NIIF 15 las empresas de sector automotriz deben realizar un diagnóstico que permita revisar sus procesos internos, definir los requerimientos, presupuestos, toma de decisiones dentro de la organización, ver los impactos que en mayor o menor medida esta industria se verá afectada de forma transversal, y como lo

confirma la firma auditora (PWC, 2014) va a depender del modelo de negocio considerando a la industria automotriz como uno de los sectores que tendrá un impacto alto según figura 9.

Automóvil	Software	Salud y Farm.	Medios de comunicación	Energía
-Servicios subsidiados /garantías -Herramientas y productos ALTO	-Licencias -Acuerdos con múltiples elementos -consideración variable ALTO	-Servicios y productos subsidiados -Licencias -Hitos de pago MEDIO	-Licencias -consideración variable -Acuerdos de múltiples elementos MEDIO	Consideración variable BAJO
Inmobiliario	Ingeniería y construcción	Retail	Transporte y logística	Telecomunicación
-Acuerdo de recompra -consideración variable -Costos del contrato MEDIO	-Hitos de pago -consideración variable -Garantías -Valor del dinero ALTO	-Derechos materiales (gift cards) -Derechos de devolución BAJO	-Combinación de contratos -Hitos de pago BAJO	-Acuerdos de múltiples elementos -Realización -Costos del contrato ALTO

Figura 9. Reconocimiento de ingresos impacta toda la organización

Tomado de Desafíos prácticos de la NIIF 15 PWC, 2014. <https://es.scribd.com/document/274205141/Desafios-Practicos-de-La-NIIF-15>

Considerar que la norma contable NIIF 15, también precisa sobre la oportunidad de reconocimiento de ingresos, que puede ser en un momento del tiempo o a lo largo del tiempo, el momento de reconocimiento de ingresos podría cambiar como consecuencia de aplicar esta nueva norma. El efecto de la combinación de los contratos y la asignación del precio de transacción a las obligaciones a cumplir separables también podrían resultar en un cambio en el momento de reconocimiento de ingresos como lo manifiesta la firma (PWC, 2014)

Resaltar que la implementación de las normas internacionales de información financiera en las organizaciones, constituye una ventaja competitiva presentando información financiera comparable, empleando un lenguaje contable universal que conlleva a tomar mejores decisiones, permitiendo a las entidades a establecer negociaciones y crecer en el mercado y el sector automotriz en nuestro país no es ajeno, la actividad comercial principal es la importación de vehículos y repuestos nuevos realizando transacciones comerciales a nivel mundial por ello

la implementación de la NIIF 15 permitirá sincerar sus ingresos reconociéndolos cuando la entidad ha cumplido con lo ofrecido al cliente y de esta manera se produce la transferencia de control de los bienes o servicios; y al contar con reportes de estados financieros bajo principios contables permite a sus usuarios una mejor toma de decisiones.

En la actualidad, el sector automotriz es un gran indicador de la actividad económica del país; a pesar de haber sufrido variaciones se espera un repunte en la venta de vehículos para los siguientes años; además, la industria automotriz en estos tiempos competitivos emplea una serie de estrategias comerciales innovadoras, producto de ello incrementa sus ventas. En aplicación a la NIIF 15 si se vende un automóvil por 20 mil dólares que viene acompañado con el servicio de mantenimiento post venta gratis donde el servicio va a ser prestado en el siguiente año; no sería correcto reconocer el total de ingresos ya que los mil dólares es por el mantenimiento posterior que se le ha ofrecido. Tomando este ejemplo tampoco es correcto bajo NIIF 15 pagar utilidades al accionista por 20 mil dólares sino por los 19 mil dólares; los mil dólares restantes de ingreso se reconocerán cuando el servicio de mantenimiento se realice.

Estos cambios implican un reto a las organizaciones, donde se debe considerar que se va a tener un cambio en el perfil de los ingresos; los directorios deben tener pleno conocimiento del impacto en la industria automotriz, generando en las empresas del sector cambios en sus políticas, obtención de recursos, administración de fondos, capacitación a personal, contabilidad y control, protección del activo, administración de impuestos, relaciones con los inversionistas y, evaluación y consultoría. Ver árbol del problema, apéndice 1

Con la entrada en vigencia de la NIIF 15 se busca sincerar los ingresos y en el sector automotriz se emplean diversas estrategias comerciales como bonos, garantías, mantenimiento gratuito, etc. que van a generar diferencias temporales en el reconocimiento de ingresos impactando en el estado de resultados y el impuesto a la renta y al presentarse estos cambios significativos va a cambiar los indicadores económicos de la empresa. Al ser una nueva norma contable compleja y a puertas de la entrada en vigencia no se cuenta con investigaciones de la NIIF 15 y su impacto financiero y tributario; por ello se busca con esta iniciativa de investigación que sirva como guía a usuarios interesados y también sirva para realizar futuras investigaciones.

3.2 Problema principal

¿Cuál es la evaluación del impacto financiero y tributario de la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes en el sector automotriz en Lima, Perú?

3.2.1 Problemas secundarios

- ¿Cuál es el impacto financiero de la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes en el sector automotriz en Lima, Perú?
- ¿Cuál es el impacto tributario de la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes en el sector automotriz en Lima, Perú?
- ¿Qué vacíos en la normativa tributario se identifica sobre el reconocimiento de Ingresos Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes en el sector automotriz en Lima, Perú?

3.3 Objetivo General

Determinar la evaluación del impacto financiero y tributario de la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes en el sector automotriz en Lima, Perú.

3.3.1 Objetivos específicos

- Evaluar el impacto financiero de la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes en el sector automotriz en Lima, Perú.
- Analizar el impacto tributario de la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes en el sector automotriz en Lima, Perú.
- Analizar los vacíos en la normativa tributaria sobre el reconocimiento de ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes en el sector automotriz en Lima, Perú.

3.4 Hipótesis inicial

La NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes genera impacto financiero y tributario en el sector automotriz en Lima, Perú.

3.4.1 Hipótesis específicas

- La NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes genera impacto financiero en las empresas del sector automotriz en Lima, Perú.
- La NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes genera impacto tributario en las empresas del sector automotriz en Lima, Perú.
- No existe normativa tributaria vigente sobre reconocimiento de Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes.

4 CAPÍTULO III. METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN

4.1 Tipo de Investigación

La investigación científica para (Sabino, 1992) es la actividad que nos permite obtener conocimientos científicos, es decir, conocimientos que se procura sean objetivos, sistemáticos, claros, organizados y verificables. Además menciona que el sujeto de esta actividad suele denominarse investigador, y a cargo de él corre el esfuerzo de desarrollar las distintas tareas que es preciso realizar para lograr un nuevo conocimiento.

De la misma manera (Hernández, 2014) afirma que la investigación es un conjunto de procesos sistemáticos, críticos y empíricos que se aplican al estudio de un fenómeno o problema. También indica que las investigaciones se originan de ideas, sin importar qué tipo de paradigma fundamente nuestro estudio ni el enfoque que habremos de seguir. Las ideas constituyen el primer acercamiento a la realidad objetiva (desde la perspectiva cuantitativa), a la realidad subjetiva (desde la aproximación cualitativa) o la realidad intersubjetiva (desde la óptica mixta) que habrá de investigarse.

Los niveles y diseños de investigación pueden clasificarse como exploratoria, descriptiva, correlacionales y explicativa. El investigador (Hernández, 2014) menciona que el alcance del proceso exploratorio se basa en que se realiza cuando el objetivo es examinar un tema o problema de investigación poco estudiado, del cual se tienen muchas dudas o no se ha abordado antes. El alcance del proceso descriptivo busca especificar las propiedades, las características y los perfiles de personas, grupos, comunidades, procesos, objetos o cualquier otro fenómeno que se someta a un análisis. El alcance del proceso correlacional tiene como finalidad conocer la relación o grado de asociación que exista entre dos o más conceptos, categorías o variables en un contexto específico y por último el alcance del proceso explicativo está dirigido a responder por las causas de los eventos y fenómenos físicos o sociales. Se enfoca en explicar por qué ocurre un fenómeno y en qué condiciones se manifiesta, o por qué se relacionan dos o más variables.

Para el desarrollo de la presente investigación sobre la NIIF 15 y la evaluación del impacto financiero y tributario; en primer lugar, se realiza una investigación de tipo exploratoria recogiendo información a través de entrevistas a profundidad a especialistas destacados y cuyo

objetivo es obtener y examinar la opinión y la posición que adoptarán frente a la entrada en vigencia de esta nueva norma.

En segundo lugar, se realiza una investigación de tipo descriptiva con la aplicación de encuestas dirigidas a gerentes financieros, profesional contable del sector automotriz, con la intención de acceder a información sobre el conocimiento, aplicación y posición sobre esta nueva norma.

4.1.1 Diseño metodológico

Para (Hernández, 2014) 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. El enfoque cualitativo utiliza la recolección y análisis de los datos para afinar las preguntas de investigación o revelar nuevas interrogantes en el proceso de interpretación. Mientras que la meta de la investigación mixta no es reemplazar a la investigación cuantitativa ni a la investigación cualitativa, sino utilizar las fortalezas de ambos tipos de indagación, combinándolas y tratando de minimizar sus debilidades potenciales.

La presente investigación se basa en la obtención de información y datos a través de la aplicación de entrevistas y encuestas, es por ello que tendrá un enfoque mixto de esa manera se podrá aplicar los instrumentos de investigación cualitativos y cuantitativos. Además, permitirá la integración de toda información recabada, con ello se busca obtener una perspectiva más amplia y un mayor entendimiento de la investigación considerando los diferentes enfoques como el cualitativo y cuantitativo que proporciona mayor seguridad y certeza sobre las conclusiones a obtener.

4.2 Investigación cualitativa

4.2.1 Tamaño de la población

La investigación basada en un enfoque cualitativo se realiza a través de entrevistas a profundidad, con ello se busca acceder a experiencias y posiciones de especialistas en NIIF del sector y profesional experto en tributación, para ello se considera a los siguientes expertos:

ENTREVISTADO	Carlos Valle Larrea – Especialista en NIIF	Víctor Burga – Especialista en Auditoría Financiera	Beatriz De la Vega – Socia de Impuestos
EMPRESA CARGO	Actualmente es Director Accounting Advisory Services KPMG Perú Especialista en procesos de adecuación a IFRS Ha sido Gerente Senior Advisory KPMG Perú, Gerente de Auditoría BDO Perú Universidad de Lima – Contador Público	Actualmente es Socio de Auditoría en EY Perú (Ernst & Young) Ha sido Socio de Auditoría Arthur Andersen & Co. Universidad de Lima – Contador Público	Actualmente es Partner EY Perú (Ernst & Young) Ha laborado como Manager EY Asesoría tributaria, due diligence tributario, auditoría tributaria, planificación fiscal, revisión de aportes tributarios en modelos financieros. Pontificia Universidad Católica del Perú - Abogada University of Aberdeen - LLM Oil & Gas Law con Professional Skills, Law

4.2.2 Proceso de muestreo

Para realizar las entrevistas se requiere la participación de especialistas en NIIF, especialista en el área tributaria y además la participación de profesional en contabilidad del sector automotriz.

4.2.3 Selección de muestra

Se ha considerado dentro de la muestra a dos socios de auditoría de las principales firmas auditoras como es el caso de Víctor Burga socio de auditoría de Ernst & Young y Carlos Valle socio de auditoría de KPMG; los profesionales en mención son reconocidos por su experiencia y conocimiento en normas internacionales de información financiera además del sector

automotriz. Por el campo tributario se cuenta con la participación de Beatriz de la Vega socia de impuestos de Ernst & Young.

4.2.4 Análisis de la Información

En base al resultado de las entrevistas realizadas mostraremos el análisis y resultados en el Capítulo 4.

4.3 Investigación Cuantitativa

4.3.1 Proceso de muestreo

Para nuestra investigación el tamaño de la población está definida por las empresas del sector automotriz que tienen condición de activo y habido según la consulta RUC en SUNAT, la siguiente información está basada en Tamaño de la población un reporte del Ministerio de Producción de empresas grandes y medianas del sector automotriz, el reporte contiene noventa y tres empresas que por la naturaleza de sus operaciones tienen la necesidad de aplicar NIIF 15.

4.3.2 Proceso de muestreo

Para la aplicación de las encuestas, será en base a los resultados obtenidos de un muestreo no probabilístico que está orientado de acuerdo a las características de la investigación.

4.3.3 Selección de la muestra

La muestra se ha tomado en base a empresas del sector automotriz de la ciudad de Lima, que corresponde a los distritos de Ate, La Molina, La Victoria, Lurín, San Borja, San Isidro, San Juan de Lurigancho, San Martín de Porres, Santa Anita, Santiago de Surco y Surquillo; considerando el número de trabajadores se ha seleccionado las empresas que cuentan con más de 200 trabajadores dando un total de 20 empresas como muestra.

Tabla 4

Empresas encuestadas

Nº	RUC	RAZON SOCIAL	SITUACIÓN	TIPO DE CONTRIBUYENTE	TAMAÑO	DISTRITO
1	20100144922	GRUPO PANA S.A.	Activo	Régimen General	Grande	SANTIAGO DE SURCO
2	20543265056	MOTORED S.A.	Activo	Régimen General	Grande	ATE
3	20256211310	MITSUBI AUTOMOTRIZ S A	Activo	Régimen General	Grande	LA MOLINA
4	20516062305	AUTOFONDO S.A.C.	Activo	Régimen General	Grande	SANTIAGO DE SURCO
5	20100132592	TOYOTA DEL PERÚ S.A.	Activo	Régimen General	Grande	SAN ISIDRO
6	20520588486	DIVECENTER S.A.C.	Activo	Régimen General	Grande	LA VICTORIA
7	20349065488	EUROSHOP S.A.	Activo	Régimen General	Grande	SURQUILLO
8	20502797230	DIVEIMPORT S.A.	Activo	Régimen General	Grande	LA VICTORIA
9	20101363008	SCANIA DEL PERU S A	Activo	Régimen General	Grande	LURIGANCHO
10	20168544252	EUROMOTORS S.A.	Activo	Régimen General	Grande	SURQUILLO
11	20160286068	MAQUINARIAS S.A.	Activo	Régimen General	Grande	SAN ISIDRO
12	20100821371	AUTOESPAR S A	Activo	Régimen General	Grande	SAN MARTIN DE PORRES
13	20344877158	DERCO PERU S.A.	Activo	Régimen General	Grande	ATE
14	20100070031	VOLVO PERU S A	Activo	Régimen General	Grande	LURIN
15	20537942381	LIMAUTOS AUTOMOTRIZ DEL PERU S.A.C.	Activo	Régimen General	Grande	SURQUILLO

16	20506006024	AUTOMOTORES GILDEMEISTER- PERU S.A.	Activo	Régimen General	Grande	SANTIAGO DE SURCO
17	20433469039	INDUMOTORA DEL PERÚ S.A.	Activo	Régimen General	Grande	SANTIAGO DE SURCO
18	20125327509	SAN BARTOLOME S.A.	Activo	Régimen General	Grande	SANTA ANITA
19	20100176701	ALMACENES SANTA CLARA S A	Activo	Régimen General	Grande	SAN BORJA
20	20103733015	HONDA DEL PERÚ S.A.	Activo	Régimen General	Grande	SAN ISIDRO

Nota: Extraído de la página web del Ministerio de Producción y Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria – SUNAT

4.3.4 Recolección y procesamiento de datos

Para el recojo de la información se llevó a cabo de manera virtual y presencial, cuyos resultados se plasmaron en una hoja de cálculo y posteriormente importados al sistema estadístico SPSS V24 que permite procesar y analizar las variables validando la hipótesis formulada.

5 CAPÍTULO IV. DESARROLLO

5.1 Resultados de entrevistas

Entrevista de profundidad: A continuación se presenta los resultados obtenidos de profesionales expertos en Normas Internacionales de Información Financiera, tributación y sector automotriz.

Nombre del entrevistado: Carlos Valle

Empresa: KPMG

Cargo: Socio de Auditoría Financiera

¿Cuál es su opinión sobre el nuevo reconocimiento de Ingresos procedentes de contratos con clientes, NIIF 15? Se trata de una norma definitivamente compleja para algunas industrias y tiene varios impactos básicamente un tema importante es que se va a divorciar de alguna manera en ciertos casos porque yo reconozco un comprobante de pago como ingreso respecto a lo que voy a reconocer contablemente, también el modelo de la transferencia del control es relevante ya no hablamos de transferencias de riesgos y beneficios si no de una transferencia de control eso en el sector automotriz por ejemplo tiene un punto importante para discutir.

Con la entrada en vigencia de la NIIF 15. ¿Cuál es el impacto financiero en las empresas del sector automotriz? Lo primero es el famoso momento de reconocer el ingreso cuando tu vendes un bien bajo NIC18 es transferencia de riesgos y beneficios bajo NIIF15 es transferencia de control y lo entiendo cuando la transacción es irreversible cuando ya no hay regreso, salvo una situación excepcional, pero si es una situación digamos en circunstancias normales no va a ver problema la transacción se va a dar, entonces que pasa aquí que a veces por ejemplo en la industria automotriz el cliente separaba un vehículo y le decía mira yo necesito este vehículo quiero que le pongas esto adicionales y además tengo que tramitarte las placas, muchas veces el ingreso se reconocía cuando terminaba de hacer todas estas cosas pero si tú ves el hecho que yo te separe un vehículo y te diga este deseo y este asociado a un chasis, o motor ahí ya te transferí el control por más que el vehículo todavía no se lo he dado físicamente entonces una vez que transfieres el control todo lo posterior que le das al cliente es una obligación de desempeño diferente. Entonces el trámite de placas es una obligación de desempeño diferente y cualquier accesorio posterior, almacenamiento pueda ser que yo tenga el vehículo un par de días en el almacén o un par de meses, yo he visto casos en camiones que por ejemplo el cliente me decía mira, ya se lo vendí lo que pasa es que los clientes piden ponerle al chasis le tienen

que poner la carrocería y hay pocas empresas especializadas que hacen eso entonces se quedan en mi almacén un mes dos meses, eso no es gratis es un servicio es una obligación de desempeño.

El otro caso es el mantenimiento, si el mantenimiento lo ofrecen todos los competidores se sigue registrando como una provisión bajo NIC 37 pero si es un mantenimiento digamos especializado muy diferente que te da una ventaja competitiva es una obligación de desempeño, otra cosa que hacen los que comercializan es por ejemplo te doy un vale por el cual tu puedes comprar repuestos o te doy el primer mantenimiento gratis, el afinamiento son obligaciones de desempeño también tienes que separarla por más que yo no te cobre entre comillas por eso, una parte de la venta del auto hay que asignarla a esas obligaciones sobre la base del criterio del stand alone base.

En lo tributario, ¿cuál es el impacto en el sector automotriz? En lo tributario creo que la SUNAT no esperaba una norma contable como NIIF 15, por ejemplo que te tramiten las placas no te hacia reconocer ingresos, el impacto tributario creo que se va alinear ya que en realidad el devengo tributario no existe, entonces entramos en el contable ahí habría que ver.

La jurisprudencia de NIC 18 no necesariamente se va a considerar, hay que analizarlo por transferencia de control, lo que pasa es que ahorita el devengo cambia, se va alinear la SUNAT con eso?

¿Qué aspectos deben considerar las empresas del sector automotriz para reconocer el contrato con el cliente y tener la probabilidad que cobrará la contraprestación? Lo que pasa es que los dealers trabajan con financiamiento bancario, yo no creo que ningún de ellos se atreva a vender un auto si es que no tiene seguridad que lo va a cobrar, si yo tengo una duda que no voy a cobrar, no lo haría y la NIIF 15 me dice si tú tienes una duda de que vas a percibir el ingreso entonces no hay ingreso y la transacción se reconoce sobre la base percibida, lo que dice NIIF 15 es no, si no tienes sustancia económica no tienes expectativa de que se recupere el ingreso no se reconoce nada.

Esta NIIF nos habla que debemos tener presente a qué nos estamos comprometiendo con el cliente, ¿Qué se debe tener en cuenta para identificar las obligaciones de desempeño? La Norma te da criterios básicamente lo que te dice es que tú tienes que ver el punto de vista del cliente, que sea algo que el perciba como un tema separado y creo que hay cosas que percibe separado, ahora el consenso que ha habido a nivel internacional que han estado discutiendo si

una vez que transfieres el control todo lo siguiente las otras actividades que haces se vuelven obligación de desempeño eso han estado discutiendo hace poco, es un tema y creo que es lo lógico, pero si tienes actividades entre mezcladas que no puedes diferenciar puedes tratarlas como una sola obligación de desempeño, acá el negocio es fácil, es una venta de un vehículo y hay servicio post venta, esos servicios post venta son obligaciones de desempeño.

¿Qué cambios se presentan en la determinación y distribución del precio de la transacción con respecto a la NIC 18 Ingresos Ordinarios? En la NIC 18 muchas cosas tú las tomabas como gastos de marketing o tu decías que era gratuito, a veces los vales que te regalaban para que compres repuestos era un gasto de marketing en realidad es una venta de repuestos diferidos, el servicio de afinamiento gratuito es una obligación de desempeño no era un gasto, puedes tener tu gasto correspondiente pero hay una parte del ingreso que tienes que alojar ahí es donde va haber un cambio

¿En qué momento se debe reconocer los ingresos y que nos comenta sobre la transferencia de control en la industria automotriz? Hay varios indicadores de transferencia de control, pero lo usual es que si ya se me genera una obligación de pago o el banco ya me abona el dinero ósea trabajar con financiamiento ya tendría que reconocer el ingreso, tú tienes que ir a los indicadores de transferencia de control que dice la norma, entonces sobre la base de eso, si se produce alguno de esos ya debería reconocer el ingreso.

¿De qué manera cambiarán las notas relacionadas a reconocimiento de ingresos en la presentación de los Estados Financieros? Lo que hay es mayor cantidad de revelaciones, digamos tú tienes que revelar los compromisos más relevantes de los contratos que tienes, las prestaciones que vas a dar.

Otra cosa de las revelaciones va a ser la reestructuración de tus estados financieros porque si tú vas a tomar una empresa a auditar 2018 va tener que reestructurar el balance del 2017 y 2016 y esa reestructuración tiene que tener las explicaciones de cuales han sido las partidas que has estado haciendo de ajuste. Definitivamente hay más exposición de información a revelar.

En base a su experiencia, ¿qué limitaciones ha encontrado en las organizaciones sobre la implementación de la NIIF 15? Las empresas que conozco se están atrasando, recién se están preocupando ahora, una cosa interesante que muchas compañías no están contratando consultores, y no lo vemos solamente en ese sector, en telecomunicaciones por un lado no están contratando consultores y lo que están haciendo es que la matriz es quien define las

políticas y las baja a cada país, pero que pasa, cada país tiene sus peculiaridades, tributarias u operaciones que ni siquiera sabe que se hacen acá entonces ahí inicia el problema, cuando ellos quieren aterrizar el tema hay que estar llamando a los consultores, al final cada informe que hacen corporativamente tienen que aterrizarlo a la realidad. Eso lo estamos viendo mucho incluyendo a empresas del sector automotriz.

¿Qué posición deberían tomar las empresas, sabiendo que en la actualidad la administración tributaria no ha emitido pronunciamiento respecto al nuevo modelo de reconocimiento de ingresos? Bueno se supone que se tiene hasta el 31 de diciembre, pero creo que no van a hacer gran cosa con lo cual vamos a tener más partidas conciliatorias, me parece que si por ejemplo la norma te pide adelantar ingresos la SUNAT va a estar contenta, si te pide diferir, no; el efecto es diferente contablemente.

El problema más serio es el que tú puedes reconocer el ingreso bajo NIIF 15 y el monto del comprobante de pago es otro por el tema del paso 4 de la recolocación de precios, entonces yo no creo que la SUNAT esté de acuerdo con eso al final probablemente se evolucione a un devengado propio tributario entonces vamos a tener “n” partidas conciliatorias porque el tema es bien complicado.

Nombre del entrevistado: Víctor Burga

Empresa: Ernst & Young

Cargo: Socio de Auditoría Financiera

¿Cuál es su opinión sobre el nuevo reconocimiento de Ingresos procedentes de contratos con clientes, NIIF 15? Es una nueva norma que está entrando en vigencia a partir del otro año para todas las empresas y que recoge mucho de los conceptos que estaban en la NIC 18, pero que profundiza en algunos otros y aclara temas que nos estaban bien tratados en la NIC 18 por ser general, esta nueva NIIF 15 es mucho más detallada, tiene mucho más casuística que la anterior norma NIC 18; se establecen 5 pasos para poder determinar los ingresos y estos pasos implica mucho análisis de los contratos que tienen las empresas actualmente para ver si es que se deben reconocer o no obligaciones de desempeño que antes no estaban tan claramente definidas.

Con la entrada en vigencia de la NIIF 15. ¿Cuál es el impacto financiero en las empresas del sector automotriz? El impacto financiero tiene que ver más con la identificación y valorización de servicios que antes no se contemplaban por ejemplo en empresas en la venta de activos y también a la vez prestación de servicios de mantenimiento gratis, usualmente estos servicios de mantenimiento eran gratis, bajo la nueva norma hay que estimar el valor de estos servicios de mantenimiento y darle un valor y eso contabilizarlo como un ingreso en los estados financieros y reconocerlo en un periodo distinto al del bien principal.

En lo tributario, ¿cuál es el impacto en el sector automotriz? No está claro, porque hay ciertos temas que se van a ir en el tiempo discutiendo con la administración tributaria, por ejemplo si vendo un auto por 100 y estoy otorgando un servicio de mantenimiento gratis, debo de estimar el valor del servicio gratis y al estimar tienen un valor de 10, entonces el valor del auto ya no es 100 sino 90, ese monto voy a reconocer como ingresos y los 10 se va a reconocer cuando se dé el mantenimiento que puede ser en uno o dos años, entonces para efectos tributarios no se si la administración tributaria de alguna manera va a aceptar que no se reconozca todo como ingreso del año y va a aceptar que le estimes un valor y lo reconozcas en el tiempo, podrían empezar a darse esas dificultades.

¿Qué aspectos deben considerar las empresas del sector automotriz para reconocer el contrato con el cliente y tener la probabilidad que cobrará la contraprestación? Este es un tema más operativo, porque la norma te habla de aspectos contables y la compañía tendrá que determinar si considera ciertas cláusulas de protección si venden un auto al contado o crédito, si la venta es al crédito tendrán que ver la condición crediticia en el cliente, ver garantías a media que pongas más protección en los contratos, se tendrá más certeza que cobrarás el dinero.

Esta NIIF nos habla que debemos tener presente a qué nos estamos comprometiendo con el cliente, ¿Qué se debe tener en cuenta para identificar las obligaciones de desempeño? Se debe leer todos los contratos que tiene la compañía, porque en cada contrato puedes obligarte a ciertas cosas como me obligo a darte mantenimiento, me obligo a venderte el auto, me obligo a darte una garantía y estos aspectos contractualmente te vas a comprometer, y también hay ciertas situaciones que no te comprometes formalmente pero que de alguna manera tu historia, tu comportamiento y la práctica hacen que el cliente espere cierta obligación de desempeño de parte tuya, por lo tanto también habría que estimar esas obligaciones; son limitadas pero que podrían existir.

¿Qué cambios se presentan en la determinación y distribución del precio de la transacción con respecto a la NIC 18 Ingresos Ordinarios? En la NIIF 15 se considera el concepto precio de venta independiente y al tener distintas obligaciones de desempeño lo que se tiene es determinar cuánto del precio en total asignar a cada obligación de desempeño y para asignar se tiene que determinar el precio de venta independiente de esos distintos bienes y servicios que estás ofreciendo, por ejemplo si tengo 2 productos que se los venden a 100 pero cada producto que estoy ofreciendo su precio de venta independiente suma 130 (uno 90 y el otro 40) entonces de alguna manera estoy otorgando un descuento de 30, esos 30 cómo lo asigno en los productos y se asigna en base a una proporción.

¿En qué momento se debe reconocer los ingresos y que nos comenta sobre la transferencia de control en la industria automotriz? Los ingresos se deben reconocer dependiendo de la obligación de desempeño que te comprometes, por ejemplo la venta de un auto con su servicio de mantenimiento, la venta del auto se reconoce al momento que transfieres el control del auto y se lo das en posesión al cliente, en ese momento el cliente puede hacer uso de todo los riesgos y beneficios y representa una venta para la compañía, pero el mantenimiento va a depender cuando vayas usando el servicio durante dos años entonces se va a reconocer no en un momento del tiempo sino a lo largo del tiempo conforme se vaya dando ese mantenimiento, es decir va a depender de la obligación de desempeño a la que te comprometes.

¿De qué manera cambiarán las notas relacionadas a reconocimiento de ingresos en la presentación de los Estados Financieros? Se pide mucha más revelación, por ejemplo revelar cuántos de tus contratos se van a reconocer los ingresos en un punto del tiempo o a lo largo del tiempo, por ejemplo si se tiene 10 obligaciones de desempeño 6 de ellas se van a reconocer en un momento del tiempo y 4 se van a reconocer a lo largo del tiempo, que tipo de productos, en cuál de los contratos has estimado precios de venta independiente y en cuales no, por áreas geográficas, por tipo de obligaciones que incluso aparecen ciertas obligaciones de desempeño que antes no existían y en este primer año revelar que método has utilizado para adecuarte, el retrospectivo total o el retrospectivo modificado que van a permitir adecuarte y adoptar la norma.

En base a su experiencia, ¿qué limitaciones ha encontrado en las organizaciones sobre la implementación de la NIIF 15? Primero falta de entrenamiento de las empresas, falta de tiempos porque no se han dado el espacio para entender la norma, para entrenarse, para leer los contratos, para realizar un diagnóstico y determinar si hay impacto o no, para medir los valores,

para encontrar información sobre los precios de venta independientes, para poder asignarle los costos a cada obligación de desempeño.

¿Qué posición deberían tomar las empresas, sabiendo que en la actualidad la administración tributaria no ha emitido pronunciamiento respecto al nuevo modelo de reconocimiento de ingresos? Cada empresa tiene que hacer su propio análisis y trabajo en conjunto con sus asesores tributarios, dependiendo si la empresa evalúa que no tiene que hacer ningún cambio ahí no habría nada que hacer, pero si determina que se presentarán cambios entonces hablar con sus asesores tributarios cuál es la mejor manera de protegerse donde el asesor tributario te debe dar la pautas para cubrir cualquier deficiencia.

Nombre de la entrevistada: Beatriz De la Vega

Empresa: Ernst & Young

Cargo: Socia de Impuestos

¿Cuál es su opinión sobre el nuevo reconocimiento de Ingresos procedentes de contratos con clientes, NIIF 15? Lo que precisa la NIIF 15 es establecer una metodología para reconocer el ingreso con lo cual este hecho de reconocer el ingreso o devengo en sí no ha variado, el concepto de devengo que ya traía la NIC 18 no ha variado lo que pasa hay otros componentes que se van a ir reflejando a lo largo de los 5 pasos, en el párrafo 13 de la NIC 18 ya mencionaba que se haga la evaluación pero nadie la realizaba y menos se documentaba y si encontramos que hay diferencias.

Con la entrada en vigencia de la NIIF 15. ¿Cuál es el impacto financiero en las empresas del sector automotriz? Toda la operación va a tener que cambiar, por un lado están los contratos que tendrán que ser revisados, renegociados; también los procesos y sistemas deben cambiar ajustándose a lo nuevo.

En lo tributario, ¿cuál es el impacto en el sector automotriz? El hecho de que haya quedado en nuestra mente que tenemos que seguir las normas contables es porque desde el día uno siempre ha habido un vacío legal porque si eres tributarista para determinar cuándo se reconoce un ingreso o un gasto tu deberías primero ir a la ley por ser primera fuente del derecho y en la ley de renta menciona el artículo 57° el devengo se reconoce cuando hay ingreso o gastos y no hay más y nunca ha habido, por ello el Tribunal Fiscal ha rellenado en el tiempo.

Por otro lado hay personas que piensan que todo parte de cuál sea el concepto de estructura de ley del impuesto a la renta que se maneja, en el mundo hay dos tendencias de balance único y balance dual, entonces cuando vas al balance único, algunos piensan que la contabilidad es directamente la base imponible y otros que creemos que la ley del impuesto a la renta construye un concepto propio para efectos de determinar el impuesto a la renta y recoge a la contabilidad sólo como un parámetro pero no habla de los mismos componentes de la contabilidad, te habla de ingreso bruto, ingreso neto, costo computable, etc.; entonces por ese lado nos inclinamos que estamos en el balance dual, la contabilidad es un parámetro pero lo que cuenta son los conceptos que están en la ley del impuesto a la renta. Entonces bajo esa óptica si estamos aquí dentro del balance dual, entonces lo siguiente sería pensar en tener un propio concepto del devengo tributario y para que esto ocurra en el reglamento de la ley del impuesto a la renta artículo 33° que te dice que tienes diferencias entre la contabilidad y tributación, dicho artículo reconoce que la contabilidad y la tributación son dos cosas distintas, entonces el MEF tendría que hacer una evaluación si se queda en el reglamento o se lo considera también en la Ley de Impuesto a la Renta.

¿Qué aspectos deben considerar las empresas del sector automotriz para reconocer el contrato con el cliente y tener la probabilidad que cobrará la contraprestación? El paso 1 tiene un componente adicional al devengo de siempre, la certeza si vas a cobrar o no y si no hay certeza que vas a cobrar, no hay nada que decir financieramente, pero tributariamente tienes un contrato desde el punto de vista legal y si no te van a pagar es un tema financiero; con este paso te das cuenta que se debe corregir lo mencionado anteriormente porque volvemos nuevamente al plano tributario.

Esta NIIF nos habla que debemos tener presente a qué nos estamos comprometiendo con el cliente, ¿Qué se debe tener en cuenta para identificar las obligaciones de desempeño? Las obligaciones de desempeño te va a cambiar la forma de operar como negocio desde el punto de vista financiero si ahora reconocías todo como una sola cosa, ahí no va a ver diferencia entre lo tributario y lo contable, bajo una óptica de negocio se abrirán por ejemplo 2 obligaciones de desempeño como el caso de los vehículos te vendo el auto con el típico mantenimiento cero a tres años

¿Qué cambios se presentan en la determinación y distribución del precio de la transacción con respecto a la NIC 18 Ingresos Ordinarios? Donde viene el tema de control de la SUNAT es en el paso tres como se tiene que hacer la estimación de todo el valor de la transacción hay una

parte que puede ser estimativa si vas a dar un descuento y la norma dice que debes realizarlo por adelantado y ahí va a ver una clara partida conciliatoria entre lo tributario y contable

Con la base obtenida debes asignar el valor a cada obligación de desempeño, y la SUNAT que control puede tener si bien es cierto esta es una evaluación de cada compañía por ser un tema que le compete a la Gerencia, algún control tributario se debe incorporar porque la compañía puede asumir para transferir un equipo al valor de mercado, pero ello en base a qué se ha determinado, qué valoración se ha empleado.

¿En qué momento se debe reconocer los ingresos y que nos comenta sobre la transferencia de control en la industria automotriz? El reconocimiento de ingresos te lleva a tener un control más fino de los diferidos hasta pensar en llevar un libro de ingresos tributarios y el criterio contable es un parámetro para determinar los ingresos tributarios.

En base a su experiencia, ¿qué limitaciones ha encontrado en las organizaciones sobre la implementación de la NIIF 15? Muchas compañías no se han preocupado y recién ahora a propósito del cierre de los estados financieros 2017 están realizando el diagnóstico y de implementación es mínimo. Este tema no está cerrado, y van a esperar presentar la declaración jurada para entrar con mayor fuerza.

¿Qué posición deberían tomar las empresas, sabiendo que en la actualidad la administración tributaria no ha emitido pronunciamiento respecto al nuevo modelo de reconocimiento de ingresos? Se ha hecho un mapeo de los criterios que existen, donde se ha verificado que el devengo se rige por lo contable en la mayoría de casos si y apoyado por doctrina, donde en términos generales existen las diferencias es en el paso 1, 3 y 4 partidas que son los medulares y donde tributariamente se va a determinar diferencias; considerando que la SUNAT tendría la intención de incorporar un criterio de devengo que no tendría que alejarse del criterio que existe y unificar teniendo un concepto más general para evitar incertidumbres en casos específicos.

5.2 Resultados de encuestas

En base a los datos recogidos en las encuestas se procede a analizar los resultados de cada ítem, mostrando la frecuencia y porcentaje en la tabla, luego se representan en el gráfico de pastel y finalmente se realiza su interpretación.

La NIIF 15 no considera la distinción entre venta de bienes y prestación de servicios, se aplica un modelo único

Tabla 5

Encuesta

	Frecuencia	Porcentaje
Completamente de acuerdo	20	100.0
Total	20	100.0

Figura 10. Encuesta

Interpretación: Respecto a la afirmación planteada el 100% de los encuestados precisa estar completamente de acuerdo que la NIIF 15 aplica un modelo único para el reconocimiento de ingresos procedentes de contratos.

La NIIF 15 precisa la contabilización de un contrato individual con el cliente y también se puede aplicar a una cartera de contratos con características similares

Tabla 6

Encuesta

	Frecuencia	Porcentaje
De acuerdo	7	35.0
Completamente de acuerdo	13	65.0
Total	20	100.0

Figura 11. Encuesta

Interpretación: La mayoría de los encuestados afirma estar completamente de acuerdo para contabilizar los contratos de forma individual y también como una cartera de contratos considerando características similares.

El sector automotriz tendrá un alto impacto con el nuevo reconocimiento de ingresos procedentes de contratos

Tabla 7

Encuesta

	Frecuencia	Porcentaje
De acuerdo	4	20.0
Totalmente de acuerdo	16	80.0
Total	20	100.0

Figura 12. Encuesta

Interpretación: El 100% de los encuestados confirma estar de acuerdo y totalmente de acuerdo que el nuevo reconocimiento de ingresos procedentes de contratos NIIF 15 generando gran impacto en el sector automotriz.

Con la entrada en vigencia de la NIIF 15 va a cambiar los periodos y forma del reconocimiento de ingresos

Tabla 8

Encuesta

	Frecuencia	Porcentaje
De acuerdo	1	5.0
Completamente de acuerdo	19	95.0
Total	20	100.0

Figura 13. Encuesta

Interpretación: Los encuestados afirman que el reconocimiento de ingresos va a cambiar en forma y periodos en comparación con NIC 18

No todos los compromisos de un contrato califican como obligaciones de desempeño separadas

Tabla 9

Encuesta

	Frecuencia	Porcentaje
De acuerdo	8	40.0
Totalmente de acuerdo	12	60.0
Total	20	100.0

Figura 14. Encuesta

Interpretación: La mayoría de los encuestados confirman que no todos los compromisos de un contrato califican como obligaciones de desempeño separadas

Existen prácticas del mercado o políticas de la empresa que se deben asumir como obligaciones de desempeño, aunque no sea explícito en el contrato

Tabla 10

Encuesta

	Frecuencia	Porcentaje
De acuerdo	5	25.0
Completamente de acuerdo	15	75.0
Total	20	100.0

Figura 15. Encuesta

Interpretación: Los encuestados afirman sobre la existencia de políticas y prácticas del mercado que se deben asumir como obligaciones de desempeño, es decir que se asumen aunque no esté explícito en el contrato.

Desde el momento inicial se tiene que estimar devoluciones, penalidades, situaciones contingentes, etc. para medir la contraprestación

Tabla 11

Encuesta

	Frecuencia	Porcentaje
De acuerdo	9	45.0
Completamente de acuerdo	11	55.0
Total	20	100.0

Figura 16. Encuesta

Interpretación: La mayoría de encuestados está completamente de acuerdo y de acuerdo que hay que estimar las contingencias que se puedan dar en situaciones propias de las operaciones de su empresa relacionadas a los contratos con clientes.

Si el cliente no tiene la capacidad de pagar la contraprestación, no se debe registrar la venta

Tabla 12

Encuesta

	Frecuencia	Porcentaje
De acuerdo	5	25.0
Completamente de acuerdo	15	75.0
Total	20	100.0

Figura 17. Encuesta

Interpretación: La mayoría de encuestados afirman que no se debe registrar la venta si el cliente no tiene la capacidad de pagar la contraprestación, tal como se indica en la NIIF 15, sobre el cumplimiento de los criterios para reconocer un contrato.

La naturaleza, calendario e importe de la contraprestación a que se ha comprometido el cliente afecta a la estimación del precio de la transacción

Tabla 13

Encuesta

	Frecuencia	Porcentaje
De acuerdo	3	15.0
Completamente de acuerdo	17	85.0
Total	20	100.0

Figura 18. Encuesta

Interpretación: La mayoría de encuestados confirma estar completamente de acuerdo que la estimación del precio de la transacción se ve afectada por la naturaleza, calendario e importe de la contraprestación.

Para estimar el importe de la contraprestación variable se empleará el método del valor esperado

Tabla 14

Encuesta

	Frecuencia	Porcentaje
De acuerdo	3	15.0
Completamente de acuerdo	17	85.0
Total	20	100.0

Figura 19. Encuesta

Interpretación: La gran mayoría de los encuestados afirman estar completamente de acuerdo que se debe emplear el método del valor esperado para estimar el importe de la contraprestación

Para asignar el precio de la transacción se debe realizar en base a la mejor evidencia del precio de venta independiente

Tabla 15

Encuesta

	Frecuencia	Porcentaje
De acuerdo	4	20.0
Completamente de acuerdo	16	80.0
Total	20	100.0

Figura 20. Encuesta

Interpretación: Los encuestados precisan estar de acuerdo y completamente de acuerdo que para asignar el precio de la transacción se debe considerar el precio de venta independiente, es decir a cómo vendo cada bien o servicio que ofrezco.

La venta de bienes o prestación de servicios se reconoce cuando se transfiere el control

Tabla 16

Encuesta

	Frecuencia	Porcentaje
De acuerdo	2	10.0
Completamente de acuerdo	18	90.0
Total	20	100.0

Figura 21. Encuesta

Interpretación: Los encuestados manifiestan estar de acuerdo y completamente de acuerdo que para reconocer los ingresos se debe transferir el control, es decir debe estar a disposición del cliente.

La empresa reconocerá los ingresos cuando cumpla con las obligaciones de desempeño

Tabla 17

Encuesta

	Frecuencia	Porcentaje
De acuerdo	2	10.0
Completamente de acuerdo	18	90.0
Total	20	100.0

Figura 22. Encuesta

Interpretación: Los resultados precisan que las obligaciones de desempeño cuando la entidad cumple lo que está a lo que se ha comprometido deben reconocer los ingresos.

La entidad debe realizar una evaluación anticipada de sus efectos para identificar los impactos en los ingresos

Tabla 18

Encuesta

	Frecuencia	Porcentaje
De acuerdo	5	25.0
Completamente de acuerdo	15	75.0
Total	20	100.0

Figura 23. Encuesta

Interpretación: Los encuestados confirman que se debe hacer una evaluación anticipada para evaluar los impactos que genera la adopción de la NIIF 15 dentro de las organizaciones

En la venta de un vehículo con servicio de mantenimiento gratuito post venta el ingreso por el bien y servicio se reconoce producida la entrega del vehículo

Tabla 19

Encuesta

	Frecuencia	Porcentaje
De acuerdo	6	30.0
Completamente de acuerdo	14	70.0
Total	20	100.0

Figura 24. Encuesta

Interpretación: La mayoría de los encuestados precisan en estar completamente de acuerdo y de acuerdo que el reconocimiento de los ingresos se hará con el cumplimiento de las obligaciones de desempeño.

La Administración Tributaria debe aceptar los estimados contables documentados que se van a producir con esta norma

Tabla 20

Encuesta

	Frecuencia	Porcentaje
De acuerdo	5	25.0
Completamente de acuerdo	15	75.0
Total	20	100.0

Figura 25. Encuesta

Interpretación: El 100% de los encuestados precisan estar de acuerdo y completamente de acuerdo que SUNAT debe aceptar lo estimados que se generarán con la aplicación de la NIIF

La empresa revelará información cualitativa y cuantitativa sobre sus contratos con clientes, los juicios significativos y cambios

Tabla 21

Encuesta

	Frecuencia	Porcentaje
De acuerdo	2	10.0
Completamente de acuerdo	18	90.0
Total	20	100.0

Figura 26. Encuesta

Interpretación: La mayoría de los encuestados están completamente de acuerdo que la entidad debe revelar información cualitativa y cuantitativa respecto a sus contratos con clientes, de igual forma el resto de encuestados está de acuerdo con revelar información.

Se debe revelar el importe agregado del precio de transacción asignado a las obligaciones de desempeño y cuándo se espera reconocer los ingresos

Tabla 22

Encuesta

	Frecuencia	Porcentaje
De acuerdo	2	10.0
Completamente de acuerdo	18	90.0
Total	20	100.0

Figura 27. Encuesta

Interpretación: Los encuestados están completamente de acuerdo que se debe revelar los precios asignados a las obligaciones de desempeño.

Se debe revelar en notas el método de transición que ha optado la empresa presentando información comparativa de acuerdo al enfoque elegido

Tabla 23

Encuesta

	Frecuencia	Porcentaje
De acuerdo	5	25.0
Completamente de acuerdo	15	75.0
Total	20	100.0

Figura 28. Encuesta

Interpretación: La gran mayoría de encuestados está completamente de acuerdo que se debe revelar el método de transición que ha optado para implementar la NIIF 15, presentando información comparativa en función al enfoque que se haya elegido.

Dado que las normas tributarias no definen cuando se considera devengado, con la aplicación de la NIIF 15 el reconocimiento de ingresos para efectos del impuesto a la renta se debe tomar en cuenta la jurisprudencia sobre la NIC 18

Tabla 24

Encuesta

	Frecuencia	Porcentaje
De acuerdo	10	50.0
Completamente de acuerdo	10	50.0
Total	20	100.0

Figura 29. Encuesta

Interpretación: Al no contar con una definición de devengado en las normas tributarias el 50% de encuestados está de acuerdo considerar la jurisprudencia de NIC 18 para efectos del impuesto a la renta y están completamente de acuerdo con dicha afirmación un 50%.

¿Considera que hay vacíos en la normativa tributaria con respecto al nuevo reconocimiento de ingresos?, ¿por qué?

Tabla 25

Encuesta

	Frecuencia	Porcentaje
Si, Sunat no se pronuncia sobre el nuevo reconocimiento de ingresos NIIF 15	9	45.0
Debe haber pronunciamiento, se incrementarán las diferencias temporales	6	30.0
Si hay vacíos en la normatividad tributaria	3	15.0
Es probable que Sunat no se pronuncie, la contabilidad se seguirá presentando en base a NIIF	2	10.0
Total	20	100.0

Figura 30. Encuesta

Interpretación: El 100% de personal encuestado precisa que hay vacíos en la normatividad tributaria respecto al nuevo reconocimiento de ingresos NIIF 15, SUNAT hasta el momento no ha emitido pronunciamiento, además destacan que se incrementarán las diferencias temporales ya que dichas entidades del sector automotriz reportan sus estados financieros bajo Normas Internacionales de Información Financiera.

5.3 Casos de aplicación

Caso práctico:

Para el desarrollo de la presente investigación y evaluación de impacto financiero y tributario en el sector automotriz con la entrada en vigencia de la NIIF 15 se desarrolla el caso práctico considerando tres escenarios diferentes, se muestra operaciones cotidianas que se presentan en el mercado automotriz y a partir de ellas se identificará y analizará el momento y la forma cómo se va reconociendo los ingresos con la adopción de dicha norma contable.

La empresa automotriz que tomaremos para el caso práctico tiene como razón social New Autos S.A.C. dedicada a diversas actividades en la industria como importación de vehículos, distribución, servicio y mantenimiento de vehículos nuevos.

New Autos S.A.C. desde el lanzamiento de su primer vehículo piensa en las necesidades de todos sus clientes, desarrollando una plataforma integral exclusiva para clientes particulares así como para clientes corporativos, especializada en satisfacer cada uno de sus requerimientos; además cuentan con una amplia gama de vehículos que responden a todas las exigencias del cliente.

La empresa cuenta con un equipo especializado en su área de gestión de producto y en coordinación con las otras áreas ofrecen servicios integrales de flotas el cual tiene como objetivo proveer soluciones corporativas para todo tipo de negocios, atendiendo directamente a grandes y medianas empresas de manera profesional.

Como punto de partida se considera los estados financieros de la empresa automotriz New Autos S.A.C. al 31 de diciembre del 2016.

New Autos S.A.C
Estado de Situación Financiera
Al 31 de diciembre de 2016 y 2015
Expresado en soles

ACTIVO			PASIVO		
	2016	2015		2016	2015
Activo corriente			Pasivo corriente		
Efectivo y Equivalente de Efectivo	1,468,918	1,546,630	Obligaciones financieras	309,453	283,895
Cuentas por cobrar			Cuentas por pagar comerciales	5,615,695	10,395,704
Comerciales	2,347,672	6,770,827	Anticipos recibidos	852,062	131,148
Diversas	3,406,010	4,334,037	Tributos, remuneraciones y otras cuentas por pagar	540,363	983,292
	<u>5,753,682</u>	<u>11,104,864</u>	Total pasivo corriente	<u>7,317,573</u>	<u>11,794,039</u>
Existencias	15,645,631	13,053,813	Pasivo no corriente		
Gastos pagados por anticipado	8,516	98,279	Obligaciones financieras a largo plazo	620,773	944,708
			Pasivo por impuesto a la renta diferido	644,136	
Total activo corriente	<u>22,876,747</u>	<u>25,803,586</u>	Total pasivo no corriente	<u>1,264,909</u>	<u>944,708</u>
Activo no corriente			Total Pasivo	<u>8,582,482</u>	<u>12,738,747</u>
Impuesto a la renta diferido	4,165	4,165	Patrimonio neto		
Instalaciones, vehiculos y equipo,	7,842,354	7,141,491	Capital social	18,798,078	18,798,078
Intangibles, neto	8,000	20,012	Excedente de revaluación	2,183,513	
			Resultados acumulados	1,167,193	1,432,429
				-	-
Total Activo no corriente	<u>7,854,519</u>	<u>7,165,668</u>	Total patrimonio neto	<u>22,148,784</u>	<u>20,230,507</u>
Total Activo	<u>30,731,266</u>	<u>32,969,254</u>	Total Pasivo y Patrimonio	<u>30,731,266</u>	<u>32,969,254</u>

New autos S.A.C
Estado de Resultados Integrales
Por los años terminados el 31 de diciembre de 2016 y 2015
Expresado en soles

	2016	2015
Ventas	33,566,363	48,149,086
Ingresos por prestación de servicios	2,505,261	2633444
Costo de Ventas	(26,675,369)	(34,997,102)
Costo de prestación de servicios	(1,371,308)	(2,001,834)
Utilidad Bruta	8,024,947	13,783,594
(Gastos) Ingresos operativos :		
Gasto de Ventas	(1,563,022)	(2,229,075)
Gasto de Administración	(8,289,830)	(7,685,906)
Otros Ingresos	2,749,706	2952898
Otros Gastos	(772,344)	(204,024)
Utilidad Operativa	149,457	6,617,487
Ingresos financieros	1,567,290	527306
Gastos Financieros	(2,733,067)	(5,712,364)
ganancia neta	-1,016,320	1,432,429
Excedente de revaluación	2,183,513	
Utilidad antes del Impuesto a la renta	1,167,193	1,432,429
Impuesto a la renta	(326,814)	(401,080)
Total de resultados integrales	840,379	1,031,349

Escenario 1: Venta de vehículo a persona natural

Paso 1. Identificación del contrato con el cliente

La empresa New Autos S.A.C. vende un vehículo a una persona natural por el valor de \$ 15,000.00 dólares, el cliente pasa por evaluación crediticia por parte de la entidad financiera Acceso crédito vehicular. Aprobada la evaluación del financiamiento el cliente debe pagar un adelanto de \$ 1,000 dólares como cuota inicial, el vehículo será entregado al cliente según la disponibilidad de stock en un plazo no mayor a dos meses, este plazo incluye instalación de

gas GNV, trámites de placas, seguro vehicular, GPS, y SOAT; servicios que ofreció la empresa dentro del precio final de los \$ 15,000.00 dólares.

La evaluación crediticia a la persona natural por parte de la financiera Acceso crédito vehicular se realizó el 13 de marzo del 2017, aprobado y comunicado el proceso de evaluación el cliente se apersona a la empresa New Autos S.A.C. el 15 de marzo del 2017 haciendo entrega de la cuota inicial de \$ 1,000.00 dólares, por el adelanto se le emite boleta de venta. A continuación se detalla las características de la proforma:

HYUNDAI ACCENT BASICO		PRECIO
MARCA	HYUNDAI	\$15,000.00
MODELO	ACCENT	
AÑO DE FABRICACIÓN	2015	
AÑO MODELO	2016	
VERSIÓN	1.4 MT BASICO	
SERIE-CHASIS	KMHCT41BAHU240664	
N° MOTOR	G4LCG0707488	
COLOR	NEGRO	
CARROCERIA	SEDAN	
COMBUSTIBLE	GNV	

Para evidenciar la existencia de un contrato y según el párrafo 9 de la NIIF 15, debe cumplir con todos los siguientes criterios:

- (a) 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;
- (b) la entidad puede identificar los derechos de cada parte con respecto a los bienes o servicios a transferir;
- (c) la entidad puede identificar las condiciones de pago con respecto a los bienes o servicios a transferir;
- (d) 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); y

- (e) 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. El importe de la contraprestación al que la entidad tendrá derecho puede ser menor que el precio establecido en el contrato si la contraprestación es variable, porque la entidad puede ofrecer al cliente una reducción de precio.

En este caso se evidencia que existe contrato, según detalle de cada criterio:

- a) El contrato entre New Autos S.A.C. y la persona natural ha sido firmado demostrando compromiso para cumplir con lo pactado.
- b) En este caso se evidencia que la persona natural tiene derecho a exigir a lo que la empresa automotriz le ha ofrecido, entrega del vehículo en un plazo establecido no mayor a dos meses desde la firma del contrato y de igual forma la empresa New autos S.A.C. tiene derecho a exigir el pago por la venta del vehículo por parte de la persona natural (cuota inicial) y el financiamiento.
- c) La automotriz New autos S.A.C. identifica las condiciones de pago, se establece que la persona natural entrega como cuota inicial \$ 1,000.00 dólares y la financiera Acceso crédito vehicular hace entrega por el financiamiento de \$14,000 dólares.
- d) El contrato con la persona natural tiene fundamento comercial porque tanto el cliente como la empresa New Autos S.A.C. buscan obtener beneficio. El primero para satisfacer sus necesidades y la empresa busca realizar la venta y obtener flujo de efectivo.
- e) Es probable que la empresa automotriz cobre el monto acordado en el contrato por los \$ 15,000.00 dólares luego de la evaluación crediticia realizada por parte de la financiera a la persona natural se deja evidencia que la empresa New Autos S.A.C. obtendrá el cobro de lo acordado.

Por otro lado se debe considerar también lo establecido en el párrafo 15 de la NIIF 15 que menciona que si un contrato no cumple estos criterios y la entidad recibe la contraprestación del cliente, se reconocerá un pasivo hasta que se cumpla alguno de los sucesos siguientes, que permitirán reconocer el ingreso.

- (a) la entidad no tiene obligaciones pendientes de transferir bienes o servicios al cliente y toda, o sustancialmente toda, la contraprestación prometida por el cliente se ha recibido por la entidad y es no reembolsable; o
- (b) se ha terminado el contrato y la contraprestación recibida del cliente es no reembolsable.

Sobre lo mencionado anteriormente la empresa automotriz New Autos S.A.C. registra en su contabilidad el ingreso de la cuota inicial de \$ 1,000.00 dólares por parte de la persona natural como un anticipo de clientes.

Paso 2. Identificación de la obligación del desempeño (OD)

El párrafo 22 de la NIIF 15 precisa que al comienzo del contrato, una entidad evaluará los bienes o servicios comprometidos en un contrato con un cliente e identificará como una obligación de desempeño cada compromiso de transferir al cliente:

- (a) un bien o servicio (o un grupo de bienes o servicios) que es distinto; o
- (b) una serie de bienes o servicios distintos que son sustancialmente iguales y que tienen el mismo patrón de transferencia al cliente

Para el caso práctico se han identificado las obligaciones de desempeño que se establecieron en el contrato las cuales son las siguientes:

OBLIGACIONES DE DESEMPEÑO	MONTO
Vehículo Hyundai Accent	\$15,000.00
Tramites de placas	
Instalación de gas GNV	
Seguro Vehicular	
GPS	
Soat	

Paso 3. Determinación del precio de transacción

De acuerdo al párrafo 46 de la NIIF 15 cuando (o a medida que) una obligación de desempeño se satisface, una entidad reconocerá como ingresos de actividades ordinarias el importe del precio de la transacción. Además, en el párrafo 47 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 cliente, excluyendo los importes recaudados en nombre de terceros. La contraprestación que se compromete en un contrato con un cliente puede incluir importes fijos, importes variables, o ambos.

Para el caso práctico se puede observar que la empresa automotriz New Autos S.A.C. estableció en el contrato las obligaciones de desempeño las cuales ascienden a un total de \$ 15,000.00 dólares.

OBLIGACIONES DE DESEMPEÑO		MONTO \$
1	Vehículo Hyundai Accent	\$13,714.00
2	Tramites de placas	\$100.00
3	Instalación de gas GNV	\$750.00
4	Seguro Vehicular	\$300.00
5	GPS	\$80.00
6	Soat	\$56.00
TOTAL		\$15,000.00

Paso 4. Distribución del precio de transacción:

De acuerdo al párrafo 73 de la NIIF 15 el objetivo de la asignación del precio de transacción a cada obligación de desempeño es que la entidad distribuya a cada una de estas un importe que represente la parte de la contraprestación a la cual la entidad espera tener derecho a cambio de transferir bienes y servicios comprometidos con el cliente. Asimismo, el párrafo 76 de la norma menciona que para asignar el precio de transacción a cada obligación de desempeño basándose en el precio relativo de venta independiente, una entidad determinará al comienzo del contrato el precio de venta independiente del bien o servicio que subyace en cada obligación de desempeño del contrato y asignará el precio de la transacción en proporción a dichos precios de venta independientes. A continuación se presenta el precio acordado con el cliente, la determinación del precio de venta independiente y asignación de precio a cada obligación de desempeño.

MONTOS ACORDADOS

Servicios/ productos	Cantidad	Precio pactado	Total	%
Vehículo Hyundai Accent	1	\$15,000.00	\$15,000.00	100.00%
Tramites de placas	1	\$0.00	\$0.00	0.00%
Instalación de gas GNV	1	\$0.00	\$0.00	0.00%
Seguro Vehicular	1	\$0.00	\$0.00	0.00%
GPS	1	\$0.00	\$0.00	0.00%
Soat	1	\$0.00	\$0.00	0.00%
TOTAL			\$15,000.00	100.00%

ASIGNACION BASADA EN PVI

Servicios/ productos	Cantidad	Precio de venta independiente	Total	%
Vehículo Hyundai Accent	1	\$15,000.00	\$15,000.00	92.10%
Tramites de placas	1	\$100.00	\$100.00	0.61%
Instalación de gas GNV	1	\$750.00	\$750.00	4.61%
Seguro Vehicular	1	\$300.00	\$300.00	1.84%
GPS	1	\$80.00	\$80.00	0.49%
Soat	1	\$56.00	\$56.00	0.34%
TOTAL			\$16,286.00	100.00%

ATRIBUCION DEL PRECIO NIIF 15

Servicios/ productos	Cantidad	Precio atribuido	Total	%
Vehículo Hyundai Accent	1	\$13,815.55	\$13,815.55	92.10%
Tramites de placas	1	\$92.10	\$92.10	0.61%
Instalación de gas GNV	1	\$690.78	\$690.78	4.61%
Seguro Vehicular	1	\$276.31	\$276.31	1.84%
GPS	1	\$73.68	\$73.68	0.49%
Soat	1	\$51.58	\$51.58	0.34%
TOTAL			\$15,000.00	100.00%

Paso 5. Reconocimiento del ingreso cuando la obligación de desempeño se cumple

El reconocimiento del ingreso se realiza en base a los nuevos criterios de la norma, es decir cuando la obligación de desempeño se cumple, sea en un punto en el tiempo o a lo largo del tiempo. Para nuestro caso se analizará el ingreso que se reconoce en un punto en el tiempo es decir el ingreso se reconoce cuando se transfiere el vehículo por parte de la empresa automotriz New Autos S.A.C.

Los párrafos 35 y 38 de la NIIF 15 indican las condiciones que se deben cumplir al satisfacer una obligación de desempeño a lo largo del tiempo o en un determinado momento, respectivamente.

De acuerdo con el párrafo 38 de la NIIF 15, una obligación de desempeño se satisface en un momento determinado (para el caso de la venta del vehículo), cuando se transfiere el control

del activo. Para ello debe tomarse en cuenta los siguientes indicadores de transferencia de control:

- (a) La entidad tiene un derecho presente al pago por el activo (es decir, el cliente está obligado a pagar por el activo)
- (b) El cliente tiene el derecho legal al activo (capacidad de redirigir el uso del activo y obtener sus beneficios restantes)
- (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 (aceptación o conformidad del cliente).

Para la operación que se viene considerando, el cliente fue citado por la financiera Acceso el 15 de marzo del 2017 para firmar las letras correspondiente al financiamiento vehicular, posteriormente la empresa New Autos S.A.C. citó al cliente el día 25 de abril del 2017 para hacerle entrega del vehículo, día que se le emitió boleta de venta por los \$ 14,000.00 dólares restantes de la venta según el contrato establecido.

Las indicaciones dadas al cliente en el momento de entrega del vehículo son la activación del GPS antes de retirarse de las instalaciones y llevar los documentos correspondientes a registros públicos (tarjeta de propiedad). De esta manera queda evidenciada la transferencia del control, por su parte la empresa New Autos S.A.C. reconoce los ingresos el día 25 de abril del 2017 de acuerdo a NIIF 15. A continuación se muestran los asientos contables por la operación descrita bajo NIIF 15, así como también los asientos contables bajo la norma contable actual NIC 18.

NIIF 15			DÓLARES		SOLES	
			D	H	D	H
10		EFFECTIVO Y EQUIVALENTE DE EFFECTIVO	1,000.00		3,290.00	
104		Cuentas corrientes en instituciones financieras				
	104	Cuentas corrientes operativas				
12		CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES TERCEROS		1,000.00		3,290.00
122		Anticipos de clientes terceros				
	1221	Anticipos de clientes terceros				
	12211	Anticipos de clientes terceros				
	15-mar	Por la entrega de la cuota inicial por \$ 1,000 dolares t.c 3.29				
12		CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES TERCEROS	14,000.00		46,060.00	
121		Facturas, boletas y otros comp por cobrar terceros				
	1212	Facturas por cobrar emitidas en cartera terceros				
	121202	Facturas por cobrar emitidas cartera terceros M.E				
12		CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES TERCEROS	1,000.00		3,290.00	
122		Anticipos de clientes terceros				
	1221	Anticipos de clientes terceros				
	12211	Anticipos de clientes terceros				
40		TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR		2,288.14		7,527.97
401		Gobierno Central				
	4011	Impuesto General a las Ventas				
	40111	IGV - Cuenta Propia				
49		PASIVO DIFERIDO				
496		Ingresos diferidos				
	4961	Ingresos diferidos				
	49611	Ingresos diferidos vehiculo		11,708.09		38,519.62
	49612	Ingresos diferidos tramites y equipamiento		1,003.77		3,302.42
	15-Mar	Por el registro de la factura \$15,000 dolares menos el adelanto de los \$ 1,000 dolares				
10		EFFECTIVO Y EQUIVALENTE DE EFFECTIVO	14,000.00		45,514.00	
104		Cuentas corrientes en instituciones financieras				
	104	Cuentas corrientes operativas				
12		CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES TERCEROS		14,000.00		45,514.00
121		Facturas, boletas y otros comp por cobrar terceros				
	1212	Facturas por cobrar emitidas en cartera terceros				
	121202	Facturas por cobrar emitidas cartera terceros M.E				
	17-Mar	Por la entrega de la cuota inicial por \$ 1,000 dolares t.c 3.251				
49		PASIVO DIFERIDO				
496		Ingresos diferidos				
	4961	Ingresos diferidos				
	49611	Ingresos diferidos vehiculo	11,708.09		38,519.62	
	49612	Ingresos diferidos tramites y equipamiento	1,003.77		3,302.42	
70		VENTAS				-
701		Mercaderías				
	7011	Mercaderías manufacturadas				
	70111	Terceros		12,711.86		41,822.03
	25-Abr	Por la venta del vehiculo según el contrato.				

69		COSTO DE VENTA	8,384.45		27,584.84	
	691	Mercaderías				
	6911	Mercaderías manufacturadas				
	69111	Mercaderías manufacturadas terceros				
20		MERCADERIAS		8,384.45		27,584.84
	201	Mercaderías manufacturadas				
	2011	Mercaderías manufacturadas				
	20111	Mercaderías manufacturadas costo				
	25-Abr	Por el costo de venta por la venta del vehiculo				

			DÓLARES		SOLES	
NIC 18			D	H	D	H

10		EFFECTIVO Y EQUIVALENTE DE EFECTIVO	1,000.00		3,290.00	
	104	Cuentas corrientes en instituciones financieras				
	104	Cuentas corrientes operativas				
12		CUENTAS POR PAGAR DIVERSAS - TERCEROS		1,000.00		3,290.00
	122	Anticipos de clientes terceros				
	1221	Anticipos de clientes terceros				
	12211	Anticipos de clientes terceros				
	15-mar	Por la entrega de la cuota inicial por \$ 1,000 dolares t.c 3.29				

12		EFFECTIVO Y EQUIVALENTE DE EFECTIVO	14,000.00		46,060.00	
	121	Facturas, boletas y otros comp por cobrar terceros				
	1212	Facturas por cobrar emitidas en cartera terceros				
	121202	Facturas por cobrar emitidas cartera terceros M.E				
12		CUENTAS POR PAGAR DIVERSAS - TERCEROS	1,000.00		3,290.00	
	122	Anticipos de clientes terceros				
	1221	Anticipos de clientes terceros				
	12211	Anticipos de clientes terceros				
40		TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR		2,288.14		7,527.97
	401	Gobierno Central				
	4011	Impuesto General a las Ventas				
	40111	IGV - Cuenta Propia				
70		VENTAS				
	701	Mercaderías				
	7011	Mercaderías manufacturadas				
	70111	Mercadería - vehiculo		11,708.09		38,519.62
	704	Prestación de servicios				
	7041	Prestación de servicios				
	70411	Trámites y equipamiento		1,003.77		3,302.42
	15-mar	Por el registro de la factura \$15,000 dolares menos el adelanto de los \$ 1,000 dolares				

10		EFFECTIVO Y EQUIVALENTE DE EFECTIVO	14,000.00		46,060.00	
	104	Cuentas corrientes en instituciones financieras				
	104	Cuentas corrientes operativas				
12		EFFECTIVO Y EQUIVALENTE DE EFECTIVO		14,000.00		46,060.00
	121	Facturas, boletas y otros comp por cobrar terceros				
	1212	Facturas por cobrar emitidas en cartera terceros				
	121202	Facturas por cobrar emitidas cartera terceros M.E				
	15-mar	Por la entrega de la cuota inicial por \$ 1,000 dolares t.c 3.29				

69		COSTO DE VENTA	7,902.64		25,999.69	
	691	Mercaderías				
	6911	Mercaderías manufacturadas				
	69111	Mercaderías manufacturadas terceros				
20		MERCADERIAS		7,902.64		25,999.69
	201	Mercaderías manufacturadas				
	2011	Mercaderías manufacturadas				
	20111	Mercaderías manufacturadas costo				
	25-abr	Por el costo de venta por la venta del vehiculo				

Sobre el escenario 1 podemos concluir que existe diferencia en el momento de reconocimiento de ingresos, con la aplicación de NIIF 15 la empresa New Autos S.A.C reconoce las obligaciones de desempeño en el mes de marzo como dos ingresos diferidos, uno por el vehículo y el otro por trámites y equipamiento.

En el periodo de marzo 2017 la empresa New S.A.C reconoce el Impuesto General a las Ventas y el impuesto a la renta se reconoce en el periodo abril 2017, momento en que se reconocen los ingresos bajo NIIF 15 satisfaciéndose las obligaciones de desempeño y transferencia del bien o servicio prometido.

Por otro lado, bajo NIC 18 la empresa New Autos S.A.C reconoce los ingresos en el periodo de marzo 2017, fecha que recibió el adelanto de la persona natural y la diferencia de la venta por parte de la financiera Acceso crédito vehicular, por tal motivo New Autos S.A.C. le corresponde declarar el Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la renta en el periodo marzo. Finalmente con aplicación de NIIF 15 se genera diferencias en el reconocimiento de ingreso y en consecuencia diferencias en el pago a cuenta del impuesto a la renta.

Escenario 2: Venta de vehículo a empresa

El 13 de noviembre de 2017 La empresa “NEW AUTOS” S.A.C. dedicada a la comercialización de vehículos nuevos, efectúa la venta de un vehículo modelo Nissan March a la empresa “SERVICIOS LEGALES” S.A.C. el contrato que suscriben es por la suma de \$10,990 (incluye IGV), el vehículo cuenta con accesorios adicionales que tienen un costo de \$ 420 realizando un ajuste a \$380 (incluye IGV) y el importe de placas por \$100 (incluye IGV); por ser cliente permanente no se cobra los trámites de placas.

La venta se da a través de crédito vehicular con el Banco Santander, el cliente abona el 50% de cuota inicial.

Sobre el caso expuesto, se debe tener en cuenta lo que señala la NIIF 15 sobre el reconocimiento de ingresos procedentes de contratos con clientes tomando en cuenta el modelo de los cinco pasos:

Paso 1. Identificación del contrato con el cliente

De acuerdo a lo que precisa el párrafo 9 de la presente NIIF, la entidad debe contabilizar el contrato cuando cumpla con los siguientes criterios:

CRITERIO	ANÁLISIS
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.	Se evidencia que existe un contrato escrito entre la empresa “NEW AUTOS” S.A.C. y la empresa “SERVICIOS LEGALES” S.A.C. comprometiéndose a cumplir el acuerdo.
La entidad puede identificar los derechos de cada parte con respecto a los bienes o servicios a transferir.	La empresa “SERVICIOS LEGALES” S.A.C. tiene el derecho a exigir el cumplimiento de la entrega del vehículo; por otro lado la empresa “NEW AUTOS” S.A.C. tiene el derecho a exigir el pago del monto por el vehículo transferido.
La entidad puede identificar las condiciones de pago con respecto a los bienes o servicios a transferir.	Las condiciones de pago cordadas: 50% cuota inicial 50% por financiamiento vehicular (ver apéndice 6)
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)	El contrato si tiene esencia comercial, las partes son independientes y tienen intereses opuestos; por otro lado “NEW AUTOS” S.A.C. busca obtener un beneficio con la venta del vehículo
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	Ha sido evaluado el comportamiento en el sistema financiero del cliente “SERVICIOS LEGALES” concluyendo que su posición financiera y su intención de pago son óptimos.

Luego del análisis se concluye que si existe contrato y debe ser contabilizado; en la operación de la venta del vehículo se cuenta con proforma (ver apéndice 7)

Paso 2. Identificación de las obligaciones de desempeño en el contrato

“NEW AUTOS” S.A.C. evalúa los bienes y servicios comprometidos en el contrato con su cliente e identifica como una obligación de desempeño cada compromiso de transferir de acuerdo al párrafo 22 de la referida NIIF que precisa que la entidad debe evaluar los bienes o servicios comprometidos en un contrato con un cliente e identificará como una obligación de desempeño cada compromiso de transferir al cliente como: (a) un bien o servicio que es distinto; o (b) una serie de bienes o servicios distintos que son sustancialmente iguales y que tienen el mismo patrón de transferencia al cliente.

Sobre la base de esta evaluación se identifica tres obligaciones de desempeño en el contrato: (a) entrega del vehículo, (b) entrega de accesorios adicionales y (c) trámite de placas.

Paso 3. Determinación del precio de transacción

Conforme al párrafo 47 de la NIIF 15 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 cliente, excluyendo los importes recaudados en nombre de terceros. La contraprestación que se compromete en un contrato con un cliente puede incluir importes fijos, importes variables, o ambos.

Para la operación que se está analizando “NEW AUTOS” S.A.C. prepara una estimación de la contraprestación a la que tendrá derecho por separado en cada obligación de desempeño

Paso 4. Distribución del precio de la transacción entre las obligaciones de desempeño

Teniendo en cuenta el párrafo 73 de la NIIF 15 el objetivo de asignar 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; para ello al comienzo del contrato “NEW AUTOS” S.A.C determina el precio de venta independiente de bienes o servicios que corresponde a cada obligación de desempeño debe asignar el precio de la transacción y asigna el precio de la transacción en proporción de dichos precios de venta independientes en cumplimiento del párrafo 76.

MONTOS ACORDADOS

Servicio/producto	Cantidad	Precio pactado	Total	%
Vehículo Nissan	1	10,990	10,990	97%
Accesorios adicionales	1	380	380	3%
Trámite de placas	1	-	-	0%
TOTAL			11,370	100%

ASIGNACIÓN BASADA EN EL PVI

Servicio/producto	Cantidad	Precio de venta independiente	Total	%
Vehículo Nissan	1	10,990	10,990	95%
Accesorios adicionales	1	420	420	4%
Trámite de placas	1	100	100	1%
TOTAL			11,510	100%

ATRIBUCIÓN DE PRECIO NIIF 15

Servicio/producto	Cantidad	Precio atribuido	Total	%
Vehículo Nissan	1	10,801.50	10,801.50	95%
Accesorios adicionales	1	454.80	454.80	4%
Trámite de placas	1	113.70	113.70	1%
TOTAL			11,370	100%

Paso 5. Reconocimiento del ingreso cuando se cumpla la obligación de desempeño

Cuando la entidad transfiere el control de un bien o servicio a lo largo de tiempo y satisface una obligación de desempeño se reconoce los ingresos de acuerdo con los párrafos 35 a 37 de la NIIF 15, si por el contrario la obligación de desempeño se satisface en un momento determinado se reconoce los ingresos de acuerdo al párrafo 38. Para la operación que se tratando corresponde el reconocimiento de ingresos a un momento del tiempo. A continuación se muestran los asientos contables por la operación descrita bajo NIIF 15, así como también los asientos contables bajo NIC 18.

		NIIF 15			
		DÓLARES		SOLES	
		D	H	D	H
10		EFFECTIVO Y EQUIVALENTE DE EFFECTIVO		5,685	18,436
104		Cuentas corrientes en instituciones financieras			
	1041	Cuentas corrientes operativas			
12		CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES – TERCEROS		5,685	18,436
122		Anticipos de clientes			
	13-nov	Aprobación de financiamiento y cobro de 50% de vehículo Nissan T.C. 3.243			
12		CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES – TERCEROS		5,685	18,436.46
122		Anticipos de clientes			
12		CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES – TERCEROS		5,685	18,436.46
121		Facturas, boletas y otros comprobantes por cobrar			
	12121	Emitidas			
40		TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR		1,734	5,625
401		Gobierno Central			
	4011	Impuesto General a las Ventas			
	40111	IGV - Cuenta Propia			
49		PASIVO DIFERIDO		9,154	29,686
469		Ingresos diferidos - vehículos			
49		PASIVO DIFERIDO		482	1,562
469		Ingresos diferidos - adicionales			
	13-nov	Emisión de comprobante de pago			
10		EFFECTIVO Y EQUIVALENTE DE EFFECTIVO		5,685	18,436
104		Cuentas corrientes en instituciones financieras			
	1041	Cuentas corrientes operativas			
12		CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES – TERCEROS		5,685	18,436
121		Facturas, boletas y otros comprobantes por cobrar			
	12121	Emitidas			
	13-nov	Cobro de 50% por financiamiento			
49		PASIVO DIFERIDO		9,154	29,686
496		Ingresos diferidos - vehículos			
49		PASIVO DIFERIDO		482	1,562
496		Ingresos diferidos - adicionales			
70		VENTAS		9,636	31,248
701		Mercaderías			
	7011	Mercaderías manufacturadas			
	70111	Terceros			
	28-nov	Por reconocimiento de ingreso vehículo Nissan			
69		COSTO DE VENTA		7,220	23,414
691		Mercaderías			
	6911	Mercaderías manufacturadas			
	69111	Mercaderías manufacturadas terceros			
20		MERCADERIAS		7,220	23,414
201		Mercaderías manufacturadas			
	2011	Mercaderías manufacturadas			
	20111	Mercaderías manufacturadas costo			
	28-nov	Por el costo de venta por la venta del vehiculo			

		NIC 18			
		DÓLARES		SOLES	
		D	H	D	H
10		EFFECTIVO Y EQUIVALENTE DE EFFECTIVO			
104		5,685		18,436	
	1041	Cuentas corrientes en instituciones financieras			
	1041	Cuentas corrientes operativas			
12		CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES – TERCEROS		5,685	18,436
122		Anticipos de clientes			
	13-nov	Aprobación de financiamiento y cobro de 50% de vehículo Nissan T.C. 3.243			
12		5,685		18,436.46	
122		Anticipos de clientes			
12		5,685		18,436.46	
121		Facturas, boletas y otros comprobantes por cobrar			
	12121	Emitidas			
40		TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR		1,734	5,625
401		Gobierno Central			
	4011	Impuesto General a las Ventas			
	40111	IGV - Cuenta Propia			
70		9,636		31,248	
701		VENTAS			
	7011	Mercaderías			
	70111	Mercaderías manufacturadas			
	70111	Terceros			
	13-nov	Por reconocimiento de ingreso vehículo Nissan			
10		5,685		18,436	
104		EFFECTIVO Y EQUIVALENTE DE EFFECTIVO			
	1041	Cuentas corrientes en instituciones financieras			
	1041	Cuentas corrientes operativas			
12		5,685		18,436	
121		CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES – TERCEROS			
	12121	Facturas, boletas y otros comprobantes por cobrar			
	12121	Emitidas			
	13-nov	Cobro de 50% venta de vehículo por financiamiento			
69		7,220		23,414	
691		COSTO DE VENTA			
	6911	Mercaderías			
	69111	Mercaderías manufacturadas			
	69111	Mercaderías manufacturadas terceros			
20		7,220		23,414	
201		MERCADERIAS			
	2011	Mercaderías manufacturadas			
	20111	Mercaderías manufacturadas costo			
	28-nov	Por el costo de venta por la venta del vehículo			

Sobre este escenario podemos concluir que la transacción con la empresa Servicios Legales S.A.C. sobre el adelanto de la operación, pago total de la factura y entrega del vehículo se realiza en el mismo periodo noviembre 2017, por lo expuesto se concluye que en NIIF 15 y NIC 18 el reconocimiento de ingresos en importe y periodo son iguales para dicha operación sin generar diferencias en el impuesto a la renta.

Es importante mencionar que el reconocimiento de ingresos se registra cuando se satisfacen las obligaciones de desempeño a través de la transferencia de control de lo prometido al cliente; bajo NIIF 15 se identifica cada una de las obligaciones de desempeño y se considera como ingresos diferidos hasta su cumplimiento como es el caso de trámite de placas, entrega de los accesorios y entrega del vehículo tal como se acordó en el contrato; en el caso de NIC 18 el

reconocimiento de ingresos se realiza de manera general registrando contablemente el total de la venta.

Escenario 3: Venta de flota de vehículos a empresa

La empresa Speedy S.A.C. dedicada a brindar servicios de movilidad personal ha decidido renovar sus vehículos, por tal motivo solicita a la empresa automotriz New Autos S.A.C. cotización por compra de una flota de 60 vehículos modelo Hyundai Elantra del año. Tal como se precisó líneas arriba la empresa New Autos S.A.C. realiza ventas corporativas, ofreciendo descuento especial de acuerdo al número de unidades en adquisición.

La cotización incluye: vehículo Hyundai Elantra con seguro vehicular, trámite de placas, inscripción (SAT), kit de seguridad, láminas protectoras, mantenimiento incluido por dos años y bono de repuestos cumplido el año; además se ofrece descuento del 10% por la compra de 60 unidades.

La venta de los vehículos se realizará a través de un crédito vehicular a través del banco Continental con una tasa de interés del 18.20 % y la empresa Speedy S.A.C. se compromete a entregar una cuota inicial del 10%.

DETALLE	MONTO \$ UNITARIO	MONTO \$ 60 VEHICULOS
Vehículo Hyundai Elantra	\$13,500.00	\$810,000.00
Seguro Vehicular		
Tramites de placas		
Inscripción SAT		
Kit de seguridad		
Laminas protectoras		
Bono de repuestos		
Mantenimiento 2 años		
DESCUENTO POR VOLUMEN 10%	\$1,350.00	\$81,000.00
TOTAL CON DESCUENTO	\$12,150.00	\$729,000.00

De acuerdo a lo que precisa el párrafo 9 de la presente NIIF, la entidad debe contabilizar el contrato cuando cumpla con los siguientes criterios:

CRITERIO	ANÁLISIS
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.	El contrato entre New Autos S.A.C. y la empresa Speedy S.A.C ha demostrado compromiso para cumplir con lo pactado a través de la aceptación de la cotización
La entidad puede identificar los derechos de cada parte con respecto a los bienes o servicios a transferir.	En este caso se evidencia que la empresa Speedy S.A.C tiene el derecho de exigir la obligación a la empresa automotriz en la entrega de vehículos, la transacción se realiza a través de un crédito vehicular, de la misma manera la empresa New autos S.A.C. tiene el derecho de exigir el pago por la venta de los vehículos por parte de la empresa Speedy S.A.C (cuota inicial) y del Banco Continental.
La entidad puede identificar las condiciones de pago con respecto a los bienes o servicios a transferir.	La automotriz New autos S.A.C. identifica las condiciones de pago, donde se establece que la empresa Speedy S.A.C le hace entrega de cuota inicial 10% de la venta total que ascendiente a \$ 72,900.00 dólares y el Banco Continental financia \$656,100 dólares, dando como resultado el total de la venta por \$ 729,000.00 dólares.
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)	El contrato con la empresa Speedy S.A.C tiene fundamento comercial porque tanto el cliente como el proveedor buscan obtener beneficios. El primero para satisfacer sus necesidades y la empresa automotriz busca realizar la venta y obtener los flujos de efectivos futuros.
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	Es probable que la empresa automotriz cobre el monto acordado en el contrato por los \$ 729,000.00 dólares donde el cliente fue evaluado en su comportamiento financiero por parte del banco Continental dejando evidencia que la empresa New Autos S.A.C. obtendrá el cobro de lo acordado.

Paso 2. Identificación de la obligación del desempeño (OD)

Para el caso práctico se han identificado las obligaciones de desempeño que se establecieron en el contrato las cuales son las siguientes:

OBLIGACIONES DE DESEMPEÑO
Vehículo Hyundai Elantra
Seguro Vehicular
Tramites de placas
Inscripción SAT
Kit de seguridad
Laminas protectoras
Bono de repuestos
Mantenimiento 2 años

Paso 3. Determinación del precio de transacción

Para el caso práctico se puede observar que la empresa automotriz New Autos S.A.C. estableció en el contrato las obligaciones de desempeño las cuales ascienden a un total de \$ 729,000.00 dólares.

OBLIGACIONES DE DESEMPEÑO		MONTO \$ UNITARI	MONTO \$ 60 VEHICULOS
1	Vehículo Hyundai Elantra	\$12,150.00	\$729,000.00
	Seguro Vehicular		
	Tramites de placas		
	Inscripción SAT		
	Kit de seguridad		
	Laminas protectoras		
2	Bono de repuestos	\$12,150.00	\$729,000.00
3	Mantenimiento 2 años		

Paso 4. Distribución del precio de transacción:

Continuado con el desarrollo de la operación y de acuerdo al párrafo 73 de la NIIF 15, la empresa New Autos S.A. realizó la distribución del precio a cada una de las obligaciones de desempeño, basándose en el precio relativo independiente tal como lo menciona el párrafo 76 de la NIIF 15.

MONTOS ACORDADOS

Servicios/ productos	Cantidad	Precio pactado	Total	%
Vehículo Hyundai Elantra	60	\$13,500.00	\$810,000.00	111.11%
Seguro Vehicular	60	\$0.00	\$0.00	0.00%
Tramites de placas	60	\$0.00	\$0.00	0.00%
Inscripción SAT	60	\$0.00	\$0.00	0.00%
Kit de seguridad	60	\$0.00	\$0.00	0.00%
Laminas protectoras	60	\$0.00	\$0.00	0.00%
Bono de repuestos	60	\$0.00	\$0.00	0.00%
Mantenimiento 2 años	60	\$0.00	\$0.00	0.00%
Descuento por volumen del 10%	60	\$0.00	-\$81,000.00	-11.11%
TOTAL			\$729,000.00	100.00%

ASIGNACION BASADA EN PVI

Servicios/ productos	Cantidad	Precio de venta independiente	Total	%
Vehículo Hyundai Elantra	60	\$13,300.00	\$798,000.00	93.30%
Seguro Vehicular	60	\$300.00	\$18,000.00	2.10%
Tramites de placas	60	\$100.00	\$6,000.00	0.70%
Inscripción SAT	60	\$15.00	\$900.00	0.11%
Kit de seguridad	60	\$30.00	\$1,800.00	0.21%
Laminas protectoras	60	\$40.00	\$2,400.00	0.28%
Bono de repuestos	60	\$150.00	\$9,000.00	1.05%
Mantenimiento 2 años	60	\$320.00	\$19,200.00	2.24%
TOTAL			\$855,300.00	100.00%

ATRIBUCION DEL PRECIO NIIF 15

Servicios/ productos	Cantidad	Precio atribuido	Total	%
Vehículo Hyundai Elantra	60	\$11,336.02	\$680,161.35	93.30%
Seguro Vehicular	60	\$255.70	\$15,341.99	2.10%
Tramites de placas	60	\$85.23	\$5,114.00	0.70%
Inscripción SAT	60	\$12.78	\$767.10	0.11%
Kit de seguridad	60	\$25.57	\$1,534.20	0.21%
Laminas protectoras	60	\$34.09	\$2,045.60	0.28%
Bono de repuestos	60	\$127.85	\$7,670.99	1.05%
Mantenimiento 2 años	60	\$272.75	\$16,364.78	2.24%
TOTAL			\$729,000.00	100.00%

Paso 5. Reconocimiento del ingreso cuando la obligación de desempeño se cumple

Para esta operación el reconocimiento del ingreso se va reconociendo a lo largo del tiempo. Existen dos momentos importantes: el primero es la aprobación del financiamiento y la segunda la entrega del vehículo.

La empresa automotriz hace entrega de los vehículos el día 29 de diciembre del 2017, precisando sobre la entrega del bono de repuestos por \$ 150.00 dólares para cada vehículo se

realizará cumplido el primer año y respecto al servicio de mantenimiento cada año concluido, hasta por dos años consecutivos.

De esta manera queda evidenciada la transferencia del control, por su parte la empresa New Autos S.A.C. reconoce los ingresos al cumplir las obligaciones de desempeño considerando el bono de repuestos y mantenimiento como ingresos diferidos.

A continuación se muestran los asientos contables registrados:

Según la NIIF15

				DÓLARES		SOLES	
				D	H	D	H
10			EFFECTIVO Y EQUIVALENTE DE EFFECTIVO	72,900.00		236,925.00	
	104		Cuentas corrientes en instituciones financieras				
		104	Cuentas corrientes operativas				
12			CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES TERCEROS		72,900.00		236,925.00
	122		Anticipos de clientes terceros				
		1221	Anticipos de clientes terceros				
		12211	Anticipos de clientes terceros				
	26-dic		Por cuota inicial sobre venta de flota de vehículos dolares t.c 3.25				
12			CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES TERCEROS	656,100.00		2,132,325.00	
	121		Facturas, boletas y otros comp por cobrar terceros				
		1212	Facturas por cobrar emitidas en cartera terceros				
		121202	Facturas por cobrar emitidas cartera terceros M.E				
12			CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES TERCEROS	72,900.00		236,925.00	
	122		Anticipos de clientes terceros				
		1221	Anticipos de clientes terceros				
		12211	Anticipos de clientes terceros				
40			TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR		111,203.39		361,411.02
	401		Gobierno Central				
		4011	Impuesto General a las Ventas				
		40111	IGV - Cuenta Propia				
49			PASIVO DIFERIDO				
	496		Ingresos diferidos				
		4961	Ingresos diferidos				
		49611	Ingresos diferidos vehiculo		576,407.92		1,873,325.74
		49612	Ingresos diferidos tramites y equipamiento		21,019.39		68,313.01
		49613	Ingresos diferidos bonos de repuestos		6,500.84		21,127.73
		49614	Ingresos diferidos mantenimiento		13,868.46		45,072.50
	26-dic		Por el registro de la factura menos el adelanto de los \$ 38,865 dolares				
10			EFFECTIVO Y EQUIVALENTE DE EFFECTIVO	656,100.00		2,132,325.00	
	104		Cuentas corrientes en instituciones financieras				
		104	Cuentas corrientes operativas				
12			CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES TERCEROS		656,100.00		2,132,325.00
	121		Facturas, boletas y otros comp por cobrar terceros				
		1212	Facturas por cobrar emitidas en cartera terceros				
		121202	Facturas por cobrar emitidas cartera terceros M.E				
	26-dic		Por el cobro de la factura dolares t.c 3.25				

49		PASIVO DIFERIDO				
	496	Ingresos diferidos				
	4961	Ingresos diferidos				
		49611 Ingresos diferidos vehiculo	576,407.92		1,873,325.74	
		49612 Ingresos diferidos tramites y equipamiento	21,019.39		68,313.01	
70		VENTAS				-
	701	Mercaderías				
	7011	Mercaderías manufacturadas				
		70111 Mercaderia - vehiculo		576,407.92		1,873,325.74
	704	Prestación de servicios				
	7041	Prestación de servicios				
		70411 Trámites y equipamiento		21,019.39		68,313.01
		29-dic Por la venta del vehiculo según el contrato.				

69		COSTO DE VENTA	358,456.38		1,164,983.25	
	691	Mercaderías				
		6911 Mercaderías manufacturadas				
		69111 Mercaderías manufacturadas terceros				
20		MERCADERIAS		358,456.38		1,164,983.25
	201	Mercaderías manufacturadas				
		2011 Mercaderías manufacturadas				
		20111 Mercaderías manufacturadas costo				
		29-dic Por el costo de venta por la venta del vehiculo				

49		PASIVO DIFERIDO				
	496	Ingresos diferidos				
	4961	Ingresos diferidos				
		49613 Ingresos diferidos bonos de repuestos	6,500.84		21,127.73	
		49614 Ingresos diferidos mantenimiento	13,868.46		45,072.50	
48		PROVISIONES				
	489	Otras provisiones				
	4891	Otras provisiones				
		48911 Ingresos diferidos bonos de repuestos		6,500.84		21,127.73
		48912 Ingresos diferidos mantenimiento		13,868.46		45,072.50
		29-dic Por la provisión de los pasivos diferidos				

Sobre el escenario 3 donde se realiza la venta de una flota de 60 vehículos a la empresa Speedy S.A.C. y considerando el párrafo 31 de la NIIF 15 la entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias cuando (o 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.

Para nuestro caso en el mes de diciembre se realiza el contrato de venta de los activos, se aprueba el financiamiento y se le hace entrega de los vehículos. Por ello bajo aplicación de la NIIF 15 se registra el reconocimiento de ingreso de las obligaciones de desempeño antes mencionadas. Sin embargo al 31 de diciembre del 2017 existen dos obligaciones de desempeño que se reconocerán a lo largo del tiempo y estas son el bono de repuestos por \$ 150.00 dólares

y el servicio de mantenimiento ofrecido para dos años, estas obligaciones de desempeño se registraron como ingreso diferido.

CASO PRÁCTICO

REFORMA TRIBUTARIA 2019: DEVENGADO CONTABLE Y TRIBUTARIO 2019

Debemos tener en cuenta que el concepto de devengado ha estado presente en el artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta; sin embargo, no tenía un desarrollo normativo en la Ley ni en el Reglamento del Impuesto a la Renta, para ello la SUNAT y el Tribunal Fiscal recurrían a la doctrina y en algunos casos recurrían a las NIIF.

A partir 01 de enero del 2019 con la aplicación del Decreto Legislativo 1425 se incorpora un concepto tributario del devengado, el cual el contribuyente deberá tener en cuenta para determinar el Devengado Contable y el Devengado Tributario.

Por ello se ha preparado un caso práctico basado en los datos del escenario 3 de nuestro caso presentado anteriormente.

La empresa New Autos S.A.C. realiza la venta de una flota de 60 vehículos por un total de \$ 729,000 dólares a la empresa Speedy S.A.C. la cotización incluye: vehículo Hyundai Elantra con seguro vehicular, trámite de placas, inscripción (SAT), kit de seguridad, láminas protectoras, mantenimiento incluido por dos años y bono de repuestos cumplido el año.

De la operación se han determinado tres obligaciones de desempeño que se muestran en el siguiente cuadro:

OBLIGACIONES DE DESEMPEÑO		MONTO \$ UNITARIO	MONTO \$ 60 VEHICULOS
1	Vehículo Hyundai Elantra	\$12,150.00	\$729,000.00
	Seguro Vehicular		
	Tramites de placas		
	Inscripción SAT		
	Kit de seguridad		
	Laminas protectoras		
2	Bono de repuestos	\$12,150.00	\$729,000.00
3	Mantenimiento 2 años		

- En el año 2019 se hace entrega de la primera obligación de desempeño, esto quiere decir que se entrega los vehículos con seguro vehicular, trámite de placas, inscripción (SAT), kit de seguridad, láminas protectoras.
- En el año 2020 se hace entrega de la segunda obligación de desempeño que es el bono de repuestos y también se hace entrega de uno de los mantenimientos para los vehículos que forma parte de la segunda obligación de desempeño.
- En el año 2021 se hace entrega del segundo mantenimiento de los vehículos que es el mantenimiento que quedo pendiente.

La NIIF 15 nos indica que debemos tener en cuenta los valores independientes.

ASIGNACION BASADA EN PVI

Servicios/ productos	Cantidad	Precio de venta independiente	Total	%
Vehículo Hyundai Elantra	60	\$13,300.00	\$798,000.00	93.30%
Seguro Vehicular	60	\$300.00	\$18,000.00	2.10%
Tramites de placas	60	\$100.00	\$6,000.00	0.70%
Inscripción SAT	60	\$15.00	\$900.00	0.11%
Kit de seguridad	60	\$30.00	\$1,800.00	0.21%
Laminas protectoras	60	\$40.00	\$2,400.00	0.28%
Bono de repuestos	60	\$150.00	\$9,000.00	1.05%
Mantenimiento 2 años	60	\$320.00	\$19,200.00	2.24%
TOTAL			\$855,300.00	100.00%

La finalidad de sacar los porcentajes es ver la relación que existe entre los precios separados y en base a esta relación establecer el precio de transacción asignada a cada producto y servicio brindado, ya que para la NIIF 15 no existen los bienes y servicios gratuitos.

ATRIBUCION DEL PRECIO NIIF 15

Servicios/ productos	Cantidad	Precio atribuido	Total	%
Vehículo Hyundai Elantra	60	\$11,336.02	\$680,161.35	93.30%
Seguro Vehicular	60	\$255.70	\$15,341.99	2.10%
Tramites de placas	60	\$85.23	\$5,114.00	0.70%
Inscripción SAT	60	\$12.78	\$767.10	0.11%
Kit de seguridad	60	\$25.57	\$1,534.20	0.21%
Laminas protectoras	60	\$34.09	\$2,045.60	0.28%
Bono de repuestos	60	\$127.85	\$7,670.99	1.05%
Mantenimiento 2 años	60	\$272.75	\$16,364.78	2.24%
TOTAL			\$729,000.00	100.00%

Teniendo los precios de venta independiente por cada uno de los productos y servicios brindados hemos preparado un cuadro que muestra los valores en dólares y en soles, los cuales serán considerados para determinar los ingresos y los costos.

PRODUCTO O SERVICIO		INGRESOS					COSTOS		
		PRECIO UNITARIO \$	60 UNIDADES EN \$	T.C	MONTO A PAGAR S/	BASE SIN IGV EN S/	COSTO VENTA S/	60 UNIDADES	BASE SIN IGV S/
1	Vehículo Hyundai Elantra	11,336.02	680,161.35	3.25	2,210,524.38	1,873,325.74	5,764.08	345,844.75	293,088.77
2	Seguro Vehicular	255.70	15,341.99	3.25	49,861.45	42,255.47	130.02	7,801.01	6,611.02
3	Tramites de placas	85.23	5,114.00	3.25	16,620.48	14,085.16	43.34	2,600.34	2,203.67
4	Inscripción SAT	12.78	767.10	3.25	2,493.07	2,112.77	6.50	390.05	330.55
5	Kit de seguridad	25.57	1,534.20	3.25	4,986.15	4,225.55	13.00	780.10	661.10
6	Laminas protectoras	34.09	2,045.60	3.25	6,648.19	5,634.06	17.34	1,040.13	881.47
7	Bono de repuestos	127.85	7,670.99	3.25	24,930.73	21,127.73	75.84	4,550.59	3,856.43
8	Mantenimiento 2 años	272.75	16,364.78	3.25	53,185.55	45,072.50	161.80	9,707.92	8,227.05
		12,150.00	729,000.00		2,369,250.00	2,007,838.98	6,211.91	372,714.90	315,860.08

A continuación tenemos el cuadro de ingresos y costos basados en las tres obligaciones de desempeño determinadas, las cuales se reconocerán de manera contable.

DESEMPEÑO		INGRESOS					COSTOS		
PRODUCTO O SERVICIO		PRECIO UNITARIO \$	60 UNIDADES EN \$	T.C	MONTO A PAGAR S/	BASE SIN IGV EN S/	COSTO VENTA S/	60 UNIDADES	BASE SIN IGV S/
1	Vehículo Hyundai Elantra	11,336.02	680,161.35	3.25	2,291,133.73	1,941,638.75	5,974.27	358,456.38	303,776.60
	Seguro Vehicular	255.70	15,341.99	3.25					
	Tramites de placas	85.23	5,114.00	3.25					
	Inscripción SAT	12.78	767.10	3.25					
	Kit de seguridad	25.57	1,534.20	3.25					
	Laminas protectoras	34.09	2,045.60	3.25					
2	Bono de repuestos	127.85	7,670.99	3.25	24,930.73	21,127.73	75.84	4,550.59	3,856.43
3	Mantenimiento 2 años	272.75	16,364.78	3.25	53,185.55	45,072.50	161.80	9,707.92	8,227.05
		12,150.00	729,000.00		2,369,250.00	2,007,838.98	6,211.91	372,714.90	315,860.08

El siguiente cuadro nos muestra el comparativo entre los importes para efectos tributarios y los importes para efectos contables.

PRODUCTO O SERVICIO		IMPORTE PARA EFECTOS TRIBUTARIOS	IMPORTE PARA EFECTOS CONTABLES	DIFERENCIA
1	Vehículo Hyundai Elantra	2,007,838.98	1,941,638.75	66,200.23
	Seguro Vehicular			
	Trámites de placas			
	Inscripción SAT			
	Kit de seguridad			
	Láminas protectoras			
2	Bono de repuestos	-	21,127.73	-21,127.73
3	Mantenimiento 2 años	-	45,072.50	-45,072.50
		2,007,838.98	2,007,838.98	0.00

Para efectos tributarios la obligación de desempeño 1 tiene un valor de S/ 2,007,838.98 soles y la obligación de desempeño 2 y 3 tienen un valor cero, esto quiere decir que es el total de la transacción realizada.

Sin embargo, para efectos contables la obligación de desempeño 1 tiene un valor de S/ 1,941,648.75 soles, la obligación de desempeño 2 tiene un valor de S/ 21,127.73 soles y la obligación de desempeño 3 tiene un valor de S/ 45,072.50 soles y la sumatoria es S/ 2,007,838.98 soles basadas en la NIIF 15.

Observamos que hay diferencia entre lo contable y lo tributario.

Para el reconocimiento de los ingresos de manera contable se hace en función de la NIIF 15 y no en función a la Ley del Impuesto a la Renta, tal como se muestra en el siguiente cuadro:

RECONOCIMIENTO CONTABLE DE LOS INGRESOS (CTA 70: NIIF 15)

PRODUCTO O SERVICIO	2019	2020	2021	TOTAL
VEHICULOS	1,941,638.75			1,941,638.75
BONO DE REPUESTOS	-	21,127.73		21,127.73
MANTENIMIENTO 2 AÑOS	-	22,536.25	22,536.25	45,072.50
TOTAL	1,941,638.75	43,663.98	22,536.25	2,007,838.98

Para el reconocimiento de los ingresos basados en la Ley del Impuesto a la Renta, el contribuyente o usuario deberá determinar cuál es el ingreso de manera Tributaria para efectos de la Declaración de la Renta ya sea de manera mensual con los pagos a cuenta o como es en este caso de manera anual.

RECONOCIMIENTO TRIBUTARIO DE LOS INGRESOS (IMPUESTO A LA RENTA)

PRODUCTO O SERVICIO	2019	2020	2021	TOTAL
VEHICULOS	2,007,838.98			2,007,838.98
BONO DE REPUESTOS	-			-
MANTENIMIENTO 2 AÑOS	-	-		-
TOTAL	2,007,838.98	-	-	2,007,838.98

La determinación de la Base imponible en la aplicación del D.L. 1425 y la NIIF 15 será de la siguiente manera:

AÑO 2019

DETALLE	TRIBUTARIO	CONTABLE	DIFERENCIA
INGRESOS	2,007,839	1,941,639	66,200.23
COSTOS	-315,860.08	-303,776.60	
UTILIDAD	1,691,979	1,637,862	54,116.75
IMPUESTO 29.5%	499,133.78	483,169.34	15,964.44

Se ha determinado que para el año 2019 se tendrá que pagar S/ 499,133.78 soles correspondientes al impuesto a la Renta por toda la transacción realizada; sin embargo, en los siguientes periodos la empresa aplicará a su favor el pago realizado por adelantado este monto corresponde a S/ 15,964.44 soles como diferencia en los cálculos de manera tributaria y contable.

Dicha diferencia será aplicada a favor para la determinación de la renta de los años 2020 y 2021, tal como se muestra a continuación:

AÑO 2020

	TRIBUTARIO	CONTABLE	DIFERENCIA
INGRESOS	0	43,663.98	
GASTOS	0	-7,969.96	
UTILIDAD	0	35,694.03	-35,694.03
IMPUESTO 29.5%		10,529.74	-10,529.74

AÑO 2021

	TRIBUTARIO	CONTABLE	DIFERENCIA
INGRESOS	0	22,536.25	
GASTOS	0	-4,113.53	
UTILIDAD	0	18,422.72	-18,422.72
IMPUESTO 29.5%		5,434.70	-5,434.70

Hemos podido observar que existen diferencias entre el devengado contable y tributario por lo cual las empresas deberán tener mayor control sobre cada una de las transacciones de venta de bienes y servicios que brinden, también deberán tener registro de los cálculos para la determinación del Impuesto a la Renta de manera mensual a través de los pagos a cuenta así como la determinación del Impuesto a la Renta Anual a presentarse en las Declaraciones Juradas.

6 CAPÍTULO V. ANÁLISIS DE RESULTADOS

Respecto al instrumento cualitativo entrevista en profundidad, los resultados obtenidos de expertos en normas internacionales de información financiera en el sector, especialista en tributación permitieron clarificar y profundizar la evaluación del impacto financiero y tributario de la NIIF 15 en la industria automotriz.

Todos los entrevistados coinciden de que se trata de una norma contable compleja porque profundiza lo que contiene la NIC 11 y NIC 18, e invita a un mayor análisis sobre el reconocimiento de ingresos y busca sincerar el nivel de ingresos con respecto a todo lo adicional que se da como parte de un producto; resaltando que no todos los sectores presentarán cambios significativos.

Los expertos coinciden que el sector automotriz se verá afectado financieramente, en esta industria se tiene que identificar y valorizar lo que se le ofrece al cliente, con NIC 18 por ejemplo el servicio de mantenimiento es gratis para la nueva norma contable hay que estimar un valor y reconocerlo como ingreso y tener en cuenta en qué momento se transfiere el control; lo mismo pasa con otros obsequios como seguros, gasolina, bonos para compra de repuestos, etc. y ello va a generar impacto en el margen bruto del vehículo de igual forma se ve afectado el costo.

En lo tributario no se tiene claro, la administración tributaria hasta la fecha no se ha pronunciado al respecto se espera que con el transcurrir del tiempo se vaya discutiendo; el tributar bajo una base impositiva menor no se sabe si SUNAT va a aceptar que no se reconozca todo como ingreso y estimes un valor que se va ir reconociendo en el tiempo; por otro lado se coincide que no necesariamente se debe tomar la jurisprudencia de NIC 18. Beatriz De la Vega destaca que siempre ha habido un vacío legal, el artículo 57° de la ley del impuesto a la renta no dice más y que es necesario tener un propio concepto de devengo tributario; por otro lado menciona que el Ministerio de Economía y Finanzas debe hacer una evaluación del artículo 33° del reglamento de la ley del impuesto a la renta ya que menciona que hay diferencias entre contabilidad y tributación.

En la industria automotriz la proforma que un cliente solicita sobre un vehículo juega el rol de contrato donde se especifican todas las características, sobre a qué se está comprometiendo la entidad con el cliente; en esta industria para concretizar la venta se realiza una evaluación

crediticia al cliente, si el financiamiento no se aprueba, no hay venta, la venta del vehículo se produce cuando se va a tener la seguridad de cobrar.

Sobre las obligaciones de desempeño los expertos mencionan que se debe revisar los contratos y ver a qué se está comprometiendo cada compañía en la venta del vehículo. Beatriz De la Vega resalta que las obligaciones de desempeño van a cambiar la forma de operar como negocio; por otro lado Carlos Valle precisa que todo lo que suceda después de la transferencia de control se convierte en una obligación de desempeño.

Para NIIF 15 se debe determinar cuál es el precio de venta independiente para cada obligación de desempeño, es decir cuánto costaría cada una de ellas, en este sector los vales por repuestos, servicio de afinamiento, mantenimiento que se le ofrece al cliente gratis se debe asignar una proporción originando cambios en periodo y forma de reconocimiento de ingresos. Beatriz De la Vega precisa que SUNAT va a tener que implementar un control tributario respecto a la parte estimativa del valor de la transacción según la evaluación de cada compañía.

La aplicación de la NIIF 15 invita a una mayor revelación como son los contratos con clientes pendientes, periodos en que se va a reconocer los ingresos, obligaciones por cumplir, cuantificar lo que se está difiriendo por periodos y posterior al año 2019 se va incrementar las diferencias temporales. Por otro lado al implementar esta norma en el año 2019 va a tener impacto en el año 2018 para fines de presentación y de esta manera sean comparativas las notas de acuerdo al método elegido de adopción.

Otro impacto en las entidades del sector tiene que ver sobre cómo se vienen preparando durante el año 2018, ya que esta norma involucra cambios significativos en el proceso interno de la organización, conocer de qué trata la norma contable, que obligaciones se tiene con el cliente, el control sobre los ingresos diferidos y los que se van reconociendo, adaptación de los sistemas, capacitación y entrenamiento del personal, etc. Los expertos coinciden que el tema de implementación de NIIF 15 viene retrasado en varios sectores incluso el automotriz, hay casos donde la matriz define las políticas pero se debe tener en cuenta que cada país tiene sus peculiaridades operativas y tributarias.

Reportar los estados financieros bajo NIIF involucra contar con información financiera oportuna y comparable. Si la entidad tributaria desconoce la NIIF 15 y no hay NIC 18 se recurre al concepto del marco conceptual y según el art. 33° de la ley del impuesto a la renta precisa que se puede determinar diferencias temporales y permanentes en la determinación de la renta neta por aplicación de los principios de contabilidad; en base a lo expuesto se puede minimizar

dicha contingencia frente al incremento de diferencias temporales en el reconocimiento de ingresos; el problema surge entre el divorcio del comprobante de pago y los ingresos reconocidos, entonces si SUNAT tiene la intención de incorporar un concepto de devengo tributario ayudaría a unificar teniendo un criterio y de esta manera minimizar la incertidumbre que se presentaría.

6.1 Análisis de las encuestas

Con la aplicación del instrumento cuantitativo a profesionales en finanzas y contabilidad en el sector automotriz, permitió recoger información de la Norma Internacional de Información Financiera NIIF 15 y su impacto financiero y tributario, líneas abajo se realiza un análisis de la norma de acuerdo a la información recogida.

Sobre el objetivo y alcance de la norma contable los encuestados confirman estar «completamente de acuerdo» que la NIIF 15 considera un modelo único para el reconocimientos de ingresos procedentes de contratos, donde la mayoría afirma también estar «completamente de acuerdo» que esta norma contabiliza un contrato individual o una cartera de contratos, por los resultados obtenidos dichos contratos requieren de una identificación y evaluación de los términos del contrato que en muchos casos se va a tener que utilizar estimaciones por la composición de los mismos.

Respecto al reconocimiento de ingresos el 100% de encuestados manifestó estar «de acuerdo» o «completamente de acuerdo» con lo que precisa la norma contable; en el sector automotriz los periodos y la forma sobre el reconocimiento también va a cambiar porque se tiene que evaluar a que se compromete la entidad y cuando cumpla o satisfaga la obligación de desempeño mediante la transferencia de control se debe reconocer los ingresos. Los encuestados confirman que dicho sector va a tener impacto financiero, por ejemplo la venta de un vehículo va acompañado de bonificaciones como mantenimiento, seguro, obsequios que se otorgan al cliente en calidad gratuita por ello un servicio post venta se reconoce cuando se cumpla con lo ofrecido, de igual manera confirman que estos beneficios adicionales se les debe asignar un valor en base a la mejor evidencia del precio de venta independiente.

Por otro lado, los encuestados confirman en su mayoría estar «completamente de acuerdo» con la revelación que precisa la NIIF 15, resaltando la revelación cualitativa y cuantitativa sobre los contratos con clientes, los contratos pendientes, ingresos pendientes por reconocer, juicios significativos; esta información debe ser revelada en notas que también va a tener un impacto principalmente en el estado de resultados; otro aspecto que consideran a revelar es el método

de transición que la entidad va a optar para la implementación de la norma considerando la presentación de información comparativa.

Finalmente en lo tributario los encuestados afirman estar «de acuerdo» o «completamente de acuerdo» tomar la jurisprudencia de la NIC 18 sobre el reconocimiento de ingresos para efectos del impuesto a la renta debido a que la normatividad tributaria no contempla la definición de devengado lo que implicaría llevar un reporte paralelo y ver que ingresos se debe reconocer y no fueron reconocidos en NIIF 15; a ello debemos agregar que el 100% afirma que hay vacíos en la normatividad tributaria sobre el reconocimientos de ingresos en base a esta nueva norma contable, la entidad tributaria no se ha pronunciado hasta el momento lo que crea incertidumbre y las diferencias temporales en el reconocimiento de ingresos se van a incrementar porque la gran mayoría de empresas del sector reportan estados financieros bajo NIIF a sus matrices.

6.2 Análisis del caso de aplicación

El desarrollo del caso práctico ha permitido tener mayor alcance sobre el impacto financiero y tributario en la aplicación de la Norma Internacional de Información Financiera NIIF 15.

Escenario 1: Venta de Vehículo a persona natural.

Sobre el impacto financiero con la aplicación de la NIIF 15 se concluye que la empresa NEW AUTOS SAC al tener una venta de un vehículo bajo financiamiento en el mes de marzo y su entrega del vehículo en el mes de abril se generan diferencias en el reconocimiento de ingresos. Bajo NIC 18 se reconocen los ingresos en el mes que se realiza la transacción de venta, bajo NIIF 15 se reconocerán los ingresos cuando se hayan transferido el control y se cumplan cada una de las obligaciones de desempeño; por lo expuesto NEW AUTOS SAC deberá reconocer sus ingresos en el mes de abril. Este reconocimiento de ingresos impacta en la empresa y se verá reflejado en sus estados financieros como en el estado de resultados.

En lo tributario, la empresa NEW AUTOS SAC bajo NIC 18 reconoce los ingresos en el mes de marzo por lo tanto paga sus impuestos mensuales de IGV y pago a cuenta del impuesto a Renta en el mismo mes. Bajo la norma NIIF 15 la empresa debe pagar el impuesto general a las ventas correspondiente a la factura emitida en el mes de marzo y sobre el impuesto a la renta se genera una diferencia temporal regularizándose en el periodo de abril, fecha donde reconoce los ingresos con la entrega del vehículo.

Escenario 2: Venta de Vehículo a una empresa.

Sobre el impacto financiero al realizar el reconocimiento de ingresos por la venta del vehículo a una empresa podemos concluir que los registros contables bajo la aplicación de NIC 18 y NIIF 15 se dan en el mismo periodo, donde la transacción y entrega del vehículo se realizan en el mismo mes. Sin embargo, cabe mencionar que el reconocimiento de las obligaciones de desempeño bajo NIIF 15 en un primer momento se registran como ingresos diferidos, posteriormente con la entrega del vehículo se reconocerán estas obligaciones de desempeño como ingresos.

Sobre el impacto tributario se menciona que bajo NIC 18 y NIIF 15 al final del periodo se presenta el reconocimiento de ingresos en el mismo mes por lo tanto la empresa NEW AUTOS SAC presenta su declaración de impuestos mensual en noviembre por IGV e Impuesto a la Renta sin generar alguna diferencia temporal.

Escenario 3: Venta de flota de vehículos a una empresa

Sobre la venta de una flota de 60 vehículos a la empresa SPEEDY S.A.C. en el mes de diciembre que incluye mantenimiento gratuito por dos años y bono de repuestos que será entregado en el siguiente año, dichas obligaciones de desempeño se reconocerán a lo largo de tiempo generando impacto financiero bajo NIIF 15. Al 31 de diciembre la empresa NEW AUTOS S.A.C. debe reconocer sólo como ingreso la venta de los vehículos mientras que las obligaciones de desempeño de bono de repuestos y servicio de mantenimiento se registrarán contablemente como ingresos diferidos. Bajo NIC 18 se reconoce la totalidad de la venta de los vehículos incluidos bono y el servicio de mantenimiento en el periodo de diciembre; estas diferencias se reflejan en el estado de resultados, rubro de venta, costo de venta y gastos.

En lo tributario estas diferencias se verán reflejadas en la declaración de impuestos mensual de diciembre en el impuesto a la renta ya que existe una diferencia contable de los ingresos reconocidos.

Al cierre del periodo bajo NIC 18 se reconoce un total de S/ 2'080,909 como ingresos y con NIIF 15 se reconoce un total de S/ 2'014,709 determinando un menor pago de impuesto a la renta así como de distribución de utilidades en dicho periodo, posteriormente de acuerdo al cumplimiento de las obligaciones de desempeño se irá reconociendo los ingresos. En una primera etapa la industria automotriz se beneficia financieramente al tener liquidez por ingresos

no reconocidos de obligaciones de desempeño no satisfechas luego en los siguientes años al cumplir con dichas obligaciones se debe reconocer los ingresos.

7 CONCLUSIONES

- La NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de contratos con clientes busca sincerar el nivel de ingresos de la empresa con respecto a todo lo adicional que se le ofrece al cliente.
- Las empresas del sector automotriz deben analizar cuáles serán los impactos que tendrán y este análisis pasa por identificar cuáles son los procesos que realizan en su actividad comercial; la NIIF 15 al ser más compleja trae consigo cambios importantes en el proceso interno, además tener el control sobre los contratos es clave y dependerá del volumen de operaciones que tenga cada empresa.
- Para contar con información financiera oportuna se requiere compromiso, integración y trabajo en equipo de todas las áreas en la organización.
- El impacto tributario debe estar contemplado en la implementación de la NIIF 15, considerando los efectos fiscales que van a generarse.
- En el sector automotriz se tributará bajo una base impositiva tributaria menor, reconociendo los ingresos cuando se satisfacen cada una de las obligaciones de desempeño de acuerdo al contrato.
- Con la evidencia de vacíos tributarios las empresas del sector tomarán diversos criterios sobre el reconocimiento de ingresos ante la entidad tributaria.

8 RECOMENDACIONES

- A las empresas del sector automotriz realizar un diagnóstico oportuno para la implementación de la NIIF 15, que los llevará a tener un punto de partida para revisar los procesos, determinar los recursos, comprometer a toda la organización y los cambios que se deben implementar para el reconocimiento de ingresos, revisar que le estoy ofreciendo al cliente, cuantificar los costos de bienes y prestación de servicios.
- Respecto a los contratos con los clientes dependiendo de la magnitud de las operaciones se debe llevar un control sobre la situación de los contratos, revisar nuevamente las cláusulas y las prácticas del mercado en otros casos será necesario una re negociación de los mismos.
- Las empresas del sector deben revisar cada uno de los procesos internos que se generan y definir si estos cambios se van a realizar de manera manual o automática; tener presente que la implementación de un sistema integrado permitirá reflejar de manera automática el status de las operaciones.
- Al reportarse los estados financieros bajo Normas Internacionales de Información Financiera las empresas deben analizar las posibles contingencias relacionadas con la determinación del impuesto a la renta bajo el enfoque tributario, documentar los cálculos y determinación de los impuestos por las diferencias que se presenten.
- La entidad debe proporcionar información cuantitativa y cualitativa específica comparativa que permita a los usuarios de los estados financieros comprender la naturaleza, el importe, tiempo, oportunidad e incertidumbre de ingresos y flujos de efectivo derivados de contratos con clientes.

9 REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALADDA. (2016). *Trabajos*. Obtenido de <http://www.aladda.com/trabajos.php>
- Barandiarán, Calderón, Chávez y Coello. (2012). *Plan estratégico del sector automotriz en el Perú - vehículos ligeros y comerciales*. Obtenido de <http://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/handle/123456789/4614>
- Barrantes, F. (2016). *Qué son las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y las 4 fases para el proceso de convergencia*. Obtenido de <https://blogs.upc.edu.pe/sinergia-e-innovacion/conceptos/que-son-las-normas-internacionales-de-informacion-financiera-niif-y>
- Carrillo, M. (2016). Análisis de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01618-8-2015. Obtenido de <http://blog.pucp.edu.pe/blog/miguelcarrillo/2016/02/29/el-termino-cuotas-convenidas-para-el-pago-previsto-en-el-articulo-58-de-la-ley-del-impuesto-a-la-renta-para-el-reconocimiento-del-ingreso-por-enajenacion-de-bienes-a-plazo-hace-referencia-a/>
- Codelco. (s.f.). *Construcción de KPIs para Contratos de Servicio*. Obtenido de http://www.tucampusvirtual.cl/campus2codelco/pdf/1_fichasResumen/fichaResumen_Codelco_ConstrucciondeKPIs.pdf
- Código Tributario. (2016). *Legislación Tributaria*. Obtenido de <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/codigo/#>
- Código Tributario. (2016). *Norma IX del Título Preliminar*. Obtenido de <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/codigo/tituloopr.htm>
- Deloitte. (2014). NIIF 15 Ingresos procedentes de contratos con clientes. *Mantente actualizado*. Obtenido de https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/es/Documents/auditoria/Deloitte_ES_Auditoria_NIIF-15-ingresos-procedentes-de-contratos-con-clientes.pdf
- Deloitte. (2017). *Cerrando el primer semestre de 2017*. Obtenido de https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/es/Documents/auditoria/Deloitte_ES_Auditoria-Cerrando-el-primer-semestre-2017.pdf
- Díaz, O. (2010). Estado actual de la aplicación de las NIIF en la preparación de estados financieros de las empresas peruanas. *Contabilidad y Negocios*. Obtenido de Contabilidad y Negocios: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=281621783002>
- elpais.com. (2015). *España recupera tres puestos y ya es el noveno fabricante de coches*.

- Ernst & Young. (2015). Guía NIIF 2015/ 2016 para Directores. Building a better working world. Obtenido de [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/NIIF_2015-2016_para_directores/\\$FILE/Ey-guia-2015-2016.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/NIIF_2015-2016_para_directores/$FILE/Ey-guia-2015-2016.pdf)
- Ernst & Young. (2016). *Perspectivas EY Perú*. Obtenido de <https://perspectivasperu.ey.com/2016/10/19/norma-contable-reconocimiento-ingresos-cambio-normativo/>
- Ernst & Young. (2017). Desayuno Ejecutivo: NIIF 15. *Building a better working world*, 16. Obtenido de [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-presentacion-desayuno-ejecutivo-niif-15/\\$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)
- Ernst & Young. (2017). *NIIF 15 - Metodología de aplicación contable y aspectos relevantes para la implementación*. Obtenido de http://www.ifaperu.org/uploads/files/Paredes_28-09-2017.pdf
- Finanzas, M. d. (13 de setiembre de 2018). Decreto Legislativo 1425. *El Peruano*.
- Guajardo, G., & Andrade, N. (2008). *Contabilidad Financiera*. México: Quinta edición.
- Hernández, R. (2014). *Metodología de la investigación* (6ta Edición ed.). Editorial McGraw Hill. Obtenido de <file:///C:/Users/Conta01/Desktop/CARP/GUIA%20DE%20METODOLOGIA%20DE%20LA%20INVESTIGACION/Metodolog%C3%80a%20de%20la%20Investigaci%C3%B3n%20sampieri-%206ta%20EDICION.pdf>
- KPMG. (2015). NIIF 15: Aspectos contables y tributarios. Obtenido de <http://home.kpmg.com/pe/es/309844244-NIIF-15%20Aspectos%20contables%20y%20tributarios%20Ago%202015.pdf>
- KPMG. (2017). *Boletín de NIIF*. Obtenido de <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pa/pdf/boletin-niif-impacto-de-la-transicion.pdf>
- KPMG. (2017). *NIIF y sus implicancias fiscales en Perú*. Obtenido de <https://home.kpmg.com/pe/es/home/services/audit/niff-y-sus-implicancias-fiscales-en-peru.html>
- MEF. (2018). Decreto Legislativo 1425. Obtenido de <https://busquedas.elperuano.pe/download/url/decreto-legislativo-que-modifica-la-ley-del-impuesto-a-la-re-decreto-legislativo-n-1425-1691026-14>
- MEF. (2018). Decreto Supremo 339-2018-EF. Obtenido de <https://www.mef.gob.pe/es/por-instrumento/decreto-supremo/18866-decreto-supremo-n-339-2018-ef/file>

- Molina, R., Díaz, O., Vásquez, J., & Casinelli, H. (2014). El proceso de convergencia con las Normas Internacionales de Información Financiera en España, Perú y Argentina. *Contabilidad y Negocios*, 5-26. Obtenido de <http://www.redalyc.org/html/2816/281636188002/>
- NIC 18. (2017). *Norma Internacional de Contabilidad 18*. Obtenido de https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publ/con_nor_co/vigentes/nic/18_NIC.pdf
- NIIF 15. (2017). *Norma Internacional de Información Financiera 15*. Obtenido de https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publ/con_nor_co/vigentes/niif/NIIF15_2014_v12112014.pdf
- Nitro.pe. (2014). *Ensamblaje de autos en el Perú: Pasado, presente y ¿Futuro?* Obtenido de <https://www.nitro.pe/mercado-motor/9655-ensamblaje-de-autos-en-el-peru-pasado-presente-y-futuro.html>
- Organización Internacional de Constructores de Automóviles. (2017). *PRODUCTION STATISTICS*. Obtenido de <http://www.oica.net/category/production-statistics/2016-statistics/>
- PWC. (2014). *Desafíos Prácticos de la NIIF 15 Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes*. Obtenido de <https://es.scribd.com/document/274205141/Desafios-Practicos-de-La-NIIF-15>
- PWC. (2017). *Reconocimiento de ingresos, un nuevo desafío operativo para las empresas*. Obtenido de <https://www.pwc.com/mx/es/industrias/automotriz.html>
- PWC. (2017). Recorriendo el laberinto de la transición a NIIF 15. *Noticias NIIF*, 5-9. Obtenido de <http://www.pwc.com/cl/es/Boletin-ifrs/2017/Noticias-NIIF-Marzo-2017.pdf>
- Saavedra. (2017). *Construcción de material de transporte en el Perú*. Obtenido de http://www.cmm.org.pe/articulos/pag_articulo00090.htm
- Sabino, C. (1992). *El proceso de investigación*. Caracas: Editorial Panapo. Obtenido de https://metodoinvestigacion.files.wordpress.com/2008/02/el-proceso-de-investigacion_carlos-sabino.pdf
- Scotiabank. (2017). *Departamento de Estudios Económicos. Venta de vehículos nuevos mantendría tendencia positiva en el segundo semestre*. Obtenido de http://cdn.agilitycms.com/scotiabank-peru/PDFs/semanal/2017/julio/20170704_sem_es.pdf
- Scotiabank. (2017). *Departamento de Estudios Económicos. Venta de vehículos volvería a crecer en el 2017*. Obtenido de http://cdn.agilitycms.com/scotiabank-peru/PDFs/semanal/2017/enero/20170101_sem_es.pdf

SUNAT. (2016). REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA. Obtenido de <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/renta/regla/>

SUNAT. (2016). TEXTO ÚNICO ORDENADO DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA. Obtenido de <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/renta/ley/capviii.pdf>

Tanaka, G. (2005). *Análisis de Estados Financieros para la Toma de Decisiones*. Lima: Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

Torres, L. (2016). *Conferencia NIIF 15: Ingresos de actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*. Obtenido de <http://multimedia.fen.uchile.cl/video/ver/conferencia-niif-15-ingresos-de-actividades-ordinarias-procedentes-de-contratos-con-clientes>

ANEXO 1

ÁRBOL DEL PROBLEMA

ANEXO 2: MATRIZ DE CONSISTENCIA

Problemas	Objetivos	Hipótesis	Variables	Metodología
Principal: ¿Cuál es la evaluación del impacto financiero y tributario de la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes en el sector automotriz en Lima, Perú?	Objetivo General Determinar la evaluación del impacto financiero y tributario de la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes en el sector automotriz en Lima, Perú.	Hipótesis General La NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes genera impacto financiero y tributario en el sector automotriz en Lima, Perú.	Variable independiente: NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes	Aplicación de entrevistas de profundidad a expertos Aplicación de encuestas a contadores y gerentes financieros de empresas del sector automotriz.
Problemas secundarios: ¿Cuál es el impacto financiero de la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes en el sector automotriz en Lima, Perú? ¿Cuál es el impacto tributario de la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes en el sector automotriz en Lima, Perú? ¿Qué vacíos en la normativa tributario se identifica sobre el reconocimiento de Ingresos Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes en el sector automotriz en Lima, Perú?	Objetivos Específicos Evaluar el impacto financiero de la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes en el sector automotriz en Lima, Perú. Analizar el impacto tributario de la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes en el sector automotriz en Lima, Perú. Analizar los vacíos en la normativa tributaria sobre el reconocimiento de ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes en el sector automotriz en Lima, Perú.	Hipótesis Específicos La NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes genera impacto financiero en las empresas del sector automotriz en Lima, Perú. La NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes genera impacto tributario en las empresas del sector automotriz en Lima, Perú. No existe normativa tributaria vigente sobre reconocimiento de Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes.	Variable dependiente: Evaluación del impacto financiero y tributario	Estudio de casos.

ANEXO 3: MATRIZ SOBRE INSTRUMENTOS DE RECOJO DE INFORMACIÓN

Constructo	Dimensión	Indicador	Entrevista	Cuestionario
NIIF 15 Ingresos Ordinarios Procedentes de contratos con clientes	Objetivo y alcance	Principios para reconocimiento de ingresos	¿Cuál es su opinión sobre el nuevo reconocimiento de Ingresos procedentes de contratos con clientes, NIIF 15?	La NIIF 15 no considera la distinción entre venta de bienes y prestación de servicios, se aplica un modelo único. La NIIF 15 precisa la contabilización de un contrato individual con el cliente y también se puede aplicar a una cartera de contratos con características similares.
	Reconocimiento y medición	Identificar contrato Identificar obligaciones de desempeño Determinar precio Asignar precio Reconocer ingreso	¿Qué aspectos deben considerar las empresas del sector automotriz para reconocer el contrato con el cliente y tener la probabilidad que cobrará la contraprestación? Esta NIIF nos habla que debemos tener presente a qué nos estamos comprometiendo con el cliente, ¿Qué se debe tener en cuenta para identificar las obligaciones de desempeño? ¿Qué cambios se presentan en la determinación y distribución del precio de la transacción con respecto a la NIC 18 Ingresos Ordinarios? ¿En qué momento se debe reconocer los ingresos y que nos comenta sobre la transferencia de control en la industria automotriz?	Con la entrada en vigencia de la NIIF 15 va a cambiar los periodos y forma del reconocimiento de ingresos. No todos los compromisos de un contrato califican como obligaciones de desempeño separadas. Existen prácticas del mercado o políticas de la empresa que se deben asumir como obligaciones de desempeño, aunque no sea explícito en el contrato. Desde el momento inicial se tiene que estimar devoluciones, penalidades, situaciones contingentes, etc. para medir la contraprestación. Si el cliente no tiene la capacidad de pagar la contraprestación, no se debe registrar la venta. La naturaleza, calendario e importe de la contraprestación a que se ha comprometido el cliente afecta a la estimación del precio de la transacción. Para estimar el importe de la contraprestación variable se empleará el método del valor esperado. Para asignar el precio de la transacción se debe realizar en base a la mejor evidencia del precio de venta independiente La venta de bienes o prestación de servicios se reconoce cuando se transfiere el control. La empresa reconocerá los ingresos cuando cumpla con las obligaciones de desempeño.

	Información a revelar	Cualitativa y cuantitativa	¿De qué manera cambiarán las notas relacionadas a reconocimiento de ingresos en la presentación de los Estados Financieros?	La empresa revelará información cualitativa y cuantitativa sobre sus contratos con clientes, los juicios significativos y cambios. Se debe revelar el importe agregado del precio de transacción asignado a las obligaciones de desempeño y cuándo se espera reconocer los ingresos. Se debe revelar en notas el método de transición que ha optado la empresa presentando información comparativa de acuerdo al enfoque elegido
Impacto Financiero y Tributario	Estados Financieros	Análisis financiero Análisis tributario	Con la entrada en vigencia de la NIIF 15. ¿Cuál es el impacto financiero en las empresas del sector automotriz? En lo tributario, ¿cuál es el impacto en el sector automotriz? En base a su experiencia, ¿qué limitaciones ha encontrado en las organizaciones sobre la implementación de la NIIF 15?	El sector automotriz tendrá un alto impacto con el nuevo reconocimiento de ingresos procedentes de contratos. La entidad debe realizar una evaluación anticipada de sus efectos para identificar los impactos en los ingresos. En la venta de un vehículo con servicio de mantenimiento gratuito post venta el ingreso por el bien y servicio se reconoce producida la entrega del vehículo. La Administración Tributaria debe aceptar los estimados contables documentados que se van a producir con esta norma.
	Normatividad tributaria	SUNAT Impuesto a la renta	¿Qué posición deberían tomar las empresas, sabiendo que en la actualidad la administración tributaria no ha emitido pronunciamiento respecto al nuevo modelo de reconocimiento de ingresos?	Dado que las normas tributarias no definen cuando se considera devengado, con la aplicación de la NIIF 15 el reconocimiento de ingresos para efectos del impuesto a la renta se debe tomar en cuenta la jurisprudencia sobre la NIC 18 ¿Considera que hay vacíos en la normativa tributaria con respecto al nuevo reconocimiento de ingresos?, ¿por qué?

ANEXO 4: ENTREVISTA EN PROFUNDIDAD

DATOS:

Nombre del entrevistado(a)

Empresa:

Cargo:

Señores, el programa de titulación de la Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas, agradece su participación en la investigación académica de la carrera de Contabilidad y Administración, aportando su valiosa experiencia al presente trabajo de investigación de los alumnos que desean alcanzar el grado de licenciado en contabilidad.

Agradecemos de antemano su participación.

1. ¿Cuál es su opinión sobre el nuevo reconocimiento de Ingresos procedentes de contratos con clientes, NIIF 15?
2. Con la entrada en vigencia de la NIIF 15. ¿Cuál es el impacto financiero en las empresas del sector automotriz?
3. En lo tributario, ¿cuál es el impacto en el sector automotriz?
4. ¿Qué aspectos deben considerar las empresas del sector automotriz para reconocer el contrato con el cliente y tener la probabilidad que cobrará la contraprestación?
5. Esta NIIF nos habla que debemos tener presente a qué nos estamos comprometiendo con el cliente, ¿Qué se debe tener en cuenta para identificar las obligaciones de desempeño?
6. ¿Qué cambios se presentan en la determinación y distribución del precio de la transacción con respecto a la NIC 18 Ingresos Ordinarios?
7. ¿En qué momento se debe reconocer los ingresos y que nos comenta sobre la transferencia de control en la industria automotriz?
8. ¿De qué manera cambiarán las notas relacionadas a reconocimiento de ingresos en la presentación de los Estados Financieros?
9. En base a su experiencia, ¿qué limitaciones ha encontrado en las organizaciones sobre la implementación de la NIIF 15?
10. ¿Qué posición deberían tomar las empresas, sabiendo que en la actualidad la administración tributaria no ha emitido pronunciamiento respecto al nuevo modelo de reconocimiento de ingresos?

ANEXO 5: CUESTIONARIO

TEMA REFERENCIAL: NIIF 15 Ingresos de Actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes.

Objetivo: Identificar y analizar el impacto financiero y tributario en el reconocimiento de ingresos procedentes de contratos con clientes en el sector automotriz.

Instrucciones: No hay respuestas correctas o incorrectas, lo que se busca es reflejar su opinión personal debido a su experiencia y opinión calificada, contribuyendo al desarrollo de la investigación. Marque con claridad la opción elegida.

Confidencialidad: La información recabada se empleará exclusivamente para fines de la presente investigación, tomando los datos de forma confidencial y anónima.

¡Gracias por su colaboración!

La NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes y la evaluación del impacto financiero y tributario en el sector automotriz, Lima, Perú.	Totamente de desacuerdo	En desacuerdo	A veces	De acuerdo	Completamente de acuerdo
Objetivo y alcance					
1. La NIIF 15 no considera la distinción entre venta de bienes y prestación de servicios, se aplica un modelo único.	1	2	3	4	5
2. La NIIF 15 precisa la contabilización de un contrato individual con el cliente y también se puede aplicar a una cartera de contratos con características similares.	1	2	3	4	5
Reconocimiento y medición					
3. El sector automotriz tendrá un alto impacto con el nuevo reconocimiento de ingresos procedentes de contratos.	1	2	3	4	5
4. Con la entrada en vigencia de la NIIF 15 va a cambiar los periodos y forma del reconocimiento de ingresos.	1	2	3	4	5
5. No todos los compromisos de un contrato califican como obligaciones de desempeño separadas.	1	2	3	4	5
6. Existen prácticas del mercado o políticas de la empresa que se deben asumir como obligaciones de desempeño, aunque no sea explícito en el contrato.	1	2	3	4	5
7. Desde el momento inicial se tiene que estimar devoluciones, penalidades, situaciones contingentes, etc. para medir la contraprestación.	1	2	3	4	5
8. Si el cliente no tiene la capacidad de pagar la contraprestación, no se debe registrar la venta.	1	2	3	4	5

9. La naturaleza, calendario e importe de la contraprestación a que se ha comprometido el cliente afecta a la estimación del precio de la transacción.	1	2	3	4	5
10. Para estimar el importe de la contraprestación variable se empleará el método del valor esperado.	1	2	3	4	5
11. Para asignar el precio de la transacción se debe realizar en base a la mejor evidencia del precio de venta independiente	1	2	3	4	5
12. La venta de bienes o prestación de servicios se reconoce cuando se transfiere el control.	1	2	3	4	5
13. La empresa reconocerá los ingresos cuando cumpla con las obligaciones de desempeño.	1	2	3	4	5
14. La entidad debe realizar una evaluación anticipada de sus efectos para identificar los impactos en los ingresos.	1	2	3	4	5
15. En la venta de un vehículo con servicio de mantenimiento gratuito post venta el ingreso por el bien y servicio se reconoce producida la entrega del vehículo.	1	2	3	4	5
16. La Administración Tributaria debe aceptar los estimados contables documentados que se van a producir con esta norma.	1	2	3	4	5
Información a revelar					
17. La empresa revelará información cualitativa y cuantitativa sobre sus contratos con clientes, los juicios significativos y cambios.	1	2	3	4	5
18. Se debe revelar el importe agregado del precio de transacción asignado a las obligaciones de desempeño y cuándo se espera reconocer los ingresos.	1	2	3	4	5
19. Se debe revelar en notas el método de transición que ha optado la empresa presentando información comparativa de acuerdo al enfoque elegido	1	2	3	4	5
Otros: Normatividad tributaria					
20. Dado que las normas tributarias no definen cuando se considera devengado, con la aplicación de la NIIF 15 el reconocimiento de ingresos para efectos del impuesto a la renta se debe tomar en cuenta la jurisprudencia sobre la NIC 18	1	2	3	4	5
21. ¿Considera que hay vacíos en la normativa tributaria con respecto al nuevo reconocimiento de ingresos?, ¿por qué? _____ _____ _____					

**ANEXO 6: CRONOGRAMA DE FINANCIAMIENTO VEHICULAR –
« SOLUCIONES LEGALES S.A.C. »**

Cuota	F. Vence	Días	Saldo Capital	Amort.	M. Seguro	Amort. Total	Interés	Seguro Desg	Cuota	Portes	Pago Total
1	02/01/2018	43	21,177.98	670.88	165.13	670.88	702.16	0	1,538.17	14.59	1,552.76
2	02/02/2018	31	20,507.10	686.32	165.13	686.32	472.02	0	1,323.47	14.59	1,338.06
3	02/03/2018	28	19,820.78	702.12	165.13	702.12	456.22	0	1,323.47	14.59	1,338.06
4	02/04/2018	31	19,118.66	718.28	165.13	718.28	440.06	0	1,323.47	14.59	1,338.06
5	02/05/2018	30	18,400.38	734.81	165.13	734.81	423.53	0	1,323.47	14.59	1,338.06
6	02/06/2018	31	17,665.57	751.73	165.13	751.73	406.61	0	1,323.47	14.59	1,338.06
7	02/07/2018	30	16,913.84	769.03	165.13	769.03	389.31	0	1,323.47	14.59	1,338.06
8	02/08/2018	31	16,144.81	786.73	165.13	786.73	371.61	0	1,323.47	14.59	1,338.06
9	02/09/2018	31	15,358.08	804.84	165.13	804.84	353.50	0	1,323.47	14.59	1,338.06
10	02/10/2018	30	14,553.24	823.36	165.13	823.36	334.98	0	1,323.47	14.59	1,338.06
11	02/11/2018	31	13,729.88	842.32	165.13	842.32	316.02	0	1,323.47	14.59	1,338.06
12	02/12/2018	30	12,887.56	861.70	165.13	861.70	296.64	0	1,323.47	14.59	1,338.06
13	02/01/2019	31	12,025.86	881.54	165.13	881.54	276.80	0	1,323.47	14.59	1,338.06
14	02/02/2019	31	11,144.32	901.83	165.13	901.83	256.51	0	1,323.47	14.59	1,338.06
15	02/03/2019	28	10,242.49	922.59	165.13	922.59	235.75	0	1,323.47	14.59	1,338.06
16	02/04/2019	31	9,319.90	943.82	165.13	943.82	214.52	0	1,323.47	14.59	1,338.06
17	02/05/2019	30	8,376.08	965.55	165.13	965.55	192.79	0	1,323.47	14.59	1,338.06
18	02/06/2019	31	7,410.53	987.77	165.13	987.77	170.57	0	1,323.47	14.59	1,338.06
19	02/07/2019	30	6,422.76	1,010.51	165.13	1,010.51	147.83	0	1,323.47	14.59	1,338.06
20	02/08/2019	31	5,412.25	1,033.77	165.13	1,033.77	124.57	0	1,323.47	14.59	1,338.06
21	02/09/2019	31	4,378.48	1,057.56	165.13	1,057.56	100.78	0	1,323.47	14.59	1,338.06
22	02/10/2019	30	3,320.92	1,081.90	165.13	1,081.90	76.44	0	1,323.47	14.59	1,338.06
23	02/11/2019	31	2,239.02	1,106.80	165.13	1,106.80	51.54	0	1,323.47	14.59	1,338.06
24	02/12/2019	30	1,132.22	1,132.22	165.13	1,132.22	26.06	0	1,323.41	14.59	1,338.00
Total :			21,177.98	3,963.12	3,963.12	21,177.98	6,836.82	0	31,977.92	350.16	32,328.08